



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto

Preços de Transferência

A problemática e os principais focos de conflito

Francisca Póvoas de Abrunhosa

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação da Mestre Mónica Duque

Porto

2013

AGRADECIMENTOS

À minha orientadora Mestre Mónica Duque pelo apoio e estímulo sempre demonstrados, pelas horas de trabalho empregues, pelos seus conhecimentos, pelas suas palavras e pela sua disponibilidade pessoal.

A todos os professores que me acompanharam durante a parte letiva do mestrado com a transmissão dos seus conhecimentos.

À minha família, à minha Mãe por ser a minha guia, por me encher de carinho sem limite, por ser a minha estrela, ao meu Pai pelo gene da imaginação, ao meu Irmão por ser a pessoa mais especial de sempre.

Ao João Nuno pelo amor. À minha melhor amiga Raquel pela paciência e amizade incondicional.

Ao meu Patrono, Dr. Hugo Pereira e Costa, por toda a compreensão.

Finalmente, à minha Carlota, Sebastião e Tomaz pelo companheirismo.

LISTA DE ABREVIATURAS

ART.	Artigo
AT	Administração Tributária
C.P.T.A.	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CDTs	Convenções sobre dupla tributação
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIT.	Citada
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE
DEZ.	Dezembro
DLG	Direitos, Liberdades e Garantias
ED.	Edição
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
IRC	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
LGT	Lei Geral Tributária
LTC	Lei do Tribunal Constitucional
N.º	Número
OB.	Obra
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico
OUT.	Outubro
P.	Página

Pp.	Páginas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
VOL.	Volume

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	Objeto e questão de investigação.....	1
1.2	Preços de Transferência: Contextualização	1
II.	OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: FUNÇÃO SÓCIO ECONÓMICA TÍPICA	4
2.1	A influência do princípio da plena concorrência	6
2.2	Princípio da plena concorrência e o Princípio da capacidade contributiva ...	8
III.	REGIME.....	12
3.1	O Regime Convencional.....	15
3.2	Convenção de Arbitragem	21
3.3	O Regime Interno.....	22
IV.	ACORDOS PRÉVIOS.....	32
V.	FOCOS DE LITIGIOSIDADE	37
5.1	Jurisdição competente	37
5.2	Recurso das matérias decididas pelos Tribunais Arbitrais	39
5.3	Litígios sobre Acordos Prévios.....	40
5.4	Conceitos indeterminados e discricionariedade técnica.....	41
5.5	Comparabilidade.....	46
5.6	Ónus da prova	49
VI.	CONCLUSÃO	53
	BIBLIOGRAFIA	54

I. INTRODUÇÃO

1.1 OBJETO E QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO

Os preços de transferência têm sido objeto de atenção crescente por parte do legislador nacional, bem como no plano da união europeia e da OCDE.

O principal objetivo do trabalho foi compreender e analisar o regime dos preços de transferência e identificar através de uma análise de jurisprudência os principais focos de litigiosidade.

1.2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: CONTEXTUALIZAÇÃO

A expressão preços de transferência pretende sugerir uma fixação por parte dos intervenientes de uma operação comercial, financeira ou corporativa de preços que são diferentes do preço que essa operação teria se celebrada entre partes independentes.¹

Os preços de transferência em sintonia com as Diretrizes da OCDE são preços através dos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas.² Traduzem-se, numa transferência indireta de lucro, que difere o preço estabelecido, do preço justo.³ O preço transferido entre empresas ligadas por relações especiais, não é negociado no mercado livre o que potencialmente origina

¹BLASCO, Pedro Lomba/ ANTONI, Francisco Pozuelo, *Prática Fiscal Internacional um Modelo de Trabajo*, Asesoria Ruiseñores, 1996, p. 167.

²“OCDE- Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais”, *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º189*, Ministério das Finanças, Lisboa, 2002, Parágrafo 11 do Prefácio do Relatório da OCDE sobre preços de transferência.

³ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011, p. 432.

que esse preço seja afastado do que seria praticado entre pessoas independentes, em circunstâncias análogas, em transações semelhantes.⁴

Os preços de transferência encontram-se regulados no art. 63.º, do CIRC e na Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

Os preços de transferência são ainda definidos como sendo preços fixados pelo contribuinte quando da venda para compra ou partilha de recursos com uma pessoa relacionada.

Convém salientar o contraste entre o preço de transferência e o preço de mercado, sendo que este último é uma avaliação do conjunto de preços no mercado de transferências de bens e serviços entre pessoas não relacionadas. Por exemplo, a empresa A dedica-se ao fabrico de produtos no país A e vende esses produtos a uma filial que é a empresa B, residente no país B; o preço praticado entre estas duas empresas denomina-se preço de transferência.⁵

No entender de Francisco de Sousa da Câmara, o termo em causa traduz-se no preço dos bens (corpóreos ou incorpóreos) e serviços faturados a uma subsidiária ou outra empresa do grupo. Este preço afasta-se frequentemente do preço que pessoas independentes iriam praticar quando em circunstâncias e transações similares, uma vez que não é negociado no mercado livre.⁶

De acordo com o regime dos preços de transferência, a não aproximação do preço combinado com o preço de mercado é a correção do preço. Anteriormente, existia um meio de defesa para reagir contra a consequência da correção referida a quando da

⁴CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno, “Análise de alguns aspectos do Regime Doméstico dos Preços de Transferência e a sua Relação com o Direito Fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo Pitta*, Vol. II- Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, 2010, p.165.

⁵ARNOLD, Brian J., MCINTYRE, Michael J., *international Tax Primer*, Second Edition, Haia, Wolters Kluwer Law International, 2002, p. 55.

⁶CÂMARA, Francisco de Sousa da, “A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT”, Lisboa, 1999, <http://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>, p. 1.

situação da não aproximação do preço com o preço de mercado, que se encontrava previsto no art. 129.º do CIRC. Atualmente, este foi eliminado o que fez com que deixasse de haver um meio de defesa para dar resposta a este poder conferido a AT.⁷

Ainda para Alberto Xavier, *“o regime consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes, que devido as relações especiais, podem gerar a fixação de preços artificiais, diferentes dos preços de mercado”*.⁸

Nomeadamente, *“a venda de bens, a transferência de direitos de propriedade industrial, de direitos de autor, de tecnologia, contribuição para despesas comuns de pesquisa e desenvolvimento, publicidade e administração, pagamentos pelas prestações de serviços comerciais, técnicos ou de formação, pagamentos de juros pela realização de empréstimos, entre outros; um exemplo comum são bens fabricados num país que são vendidos a uma empresa subsidiária para esta os revender.”*⁹

⁷ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011, p. 441 e 442.

⁸ *Idem, Ibidem*, ob. cit. p. 430.

⁹ *Idem, Ibidem*, p. 20.

II. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: FUNÇÃO SÓCIO ECONÓMICA TÍPICA

Os preços de transferência surgiram devido ao facto de os agentes económicos realizarem operações comerciais ou financeiras entre si.

Por efeito da globalização da economia e do crescimento das empresas multinacionais, deu-se um aumento exponencial nas transações entre entidades relacionadas de forma especial, o que permitiu que existisse a possibilidade de gestão, *extra mercado*, do modo de executar a transação.

Esta prática de possível deslocação de lucros é bastante comum nas relações internacionais, mas nem sempre a motivação é fiscal, podendo por outro lado ser por existência de “*incentivos financeiros, restrições cambiais, pressões salariais*”, entre outros.¹⁰

Assim, a motivação subjacente à fixação de preços diferentes dos preços de mercado pode ser de diversa índole, relacionando-se com, exigências de acionistas, a existência de regimes fiscais diversos e a possibilidade de reporte de prejuízos.

Os autores identificaram várias razões que conduzem à utilização dos preços de transferência.

Segundo Pedro Blasco e Francisco Pozuelo, as razões que levam a que os preços de transferência sejam inferiores ou superiores são distintas e podem assumir natureza comercial ou financeira. Pode ser a necessidade de se colocar os bens e serviços a preço mais baixo porque se promove o lançamento de determinado produto; podem estar em

¹⁰XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011., p.432

causa suprimentos de uma sociedade mãe a uma filial ou o auxílio a uma sociedade de grupo.¹¹

Já Alexandre Martins diz que há que distinguir, entre as motivações que podem ser internas ou externas.¹²

Quanto às primeiras, devem-se a interesses de gestores sectoriais e conflitos entre sócios: tais como a concorrência, manutenção de um nível motivacional elevado nas unidades descentralizadas, desencorajamento da reivindicação de salários mais elevados, minimização de lucros a serem partilhados por interesses minoritários.¹³ Entre as motivações externas podem apontar-se fatores políticos, económicos, financeiros e fiscais.¹⁴

Do exposto resulta que os preços de transferência podem ser usados como instrumentos de planeamento fiscal.

No entanto, a finalidade dos preços de transferência é a de regular as transações entre empresas associadas. O uso errado desta prática gera uma afetação na receita fiscal dos Estados das empresas em causa. O que faz com que o país de acolhimento tenha quanto às regras dos preços de transferência o propósito do respeito pelo princípio da capacidade contributiva, através da garantia de que a parcela que lhe é imputada de rendimento é a apropriada.¹⁵

As normas fiscais, independentemente de serem domésticas ou convencionais, estabelecem que nas transferências de preços entre as empresas estas cumpram as regras

¹¹BLASCO, Pedro Lomba/ ANTONI, Francisco Pozuelo, *Prática Fiscal Internacional um Modelo de Trabajo*, Asesoria Ruisenõres, 1996, p.167.

¹²MARTINS, Alexandre Coelho, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, de 2009, pp.21 e 22.

¹³*Idem, Ibidem*, pp.21 e 22.

¹⁴*Idem, Ibidem*, pp.21 e 22.

¹⁵SILVA, Rosa Maria Ferreira, “O papel da comparabilidade na determinação dos preços de transferência”, *Revisores & Auditores*, Out./Dez., 2006, pp.37 e 38.

impostas pelo princípio da plena concorrência, ou seja, que os preços praticados entre empresas do mesmo grupo sejam os mesmos que seriam praticados entre empresas independentes.

2.1 A INFLUÊNCIA DO PRINCÍPIO DA PLENA CONCORRÊNCIA

O princípio da plena concorrência exige que os termos e condições estabelecidos nas transações sejam idênticos aos que se aplicam na ausência de relações especiais.¹⁶

Este princípio pretende que o preço fixado numa transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre pessoas vinculadas, corresponda ao preço que seria fixado no mercado numa transferência similar entre partes independentes.¹⁷

Para que exista a possibilidade de uma verdadeira apreciação quanto ao adequado preço das transações, a União Europeia rege-se pelo princípio da plena concorrência, que assenta no confronto entre as circunstâncias aplicadas entre empresas associadas e as circunstâncias que seriam aplicadas entre empresas independentes.¹⁸

No entanto, a aplicabilidade prática deste princípio é tarefa árdua, dado que, o princípio pressupõe que estejamos numa estrutura de mercado concorrencial em que os bens sejam homogêneos, mas a realidade é bem diferente: o mercado tem muitas vezes uma “*estrutura oligopolista*” ou “*monopolista*” e predomina a diversidade dos bens.¹⁹ Para além disso, existe outro fator de dificuldade: devido ao vínculo que existe entre empresas

¹⁶*Idem, Ibidem*, p.40.

¹⁷ARNOLD, Brian J., MCINTYRE, Michael J., *International Tax Primer*, Second Edition, Haia, Wolters Kluwer Law International, 2002, p.159.

¹⁸“Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu – sobre os trabalhos efectuados pelo fórum conjunto da UE em matéria de preços de transferência entre Abril de 2009 e Junho de 2010 e propostas conexas. Directrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado. Abordagens possíveis dos casos triangulares não-UE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º425, 2010, p. 289.

¹⁹SILVA, Rosa Maria Ferreira, “O papel da comparabilidade na determinação dos preços de transferência”, *Revisores & Auditores*, Out./Dez., 2006, p.40.

associadas, são muitas vezes realizadas operações que não seriam realizadas caso as entidades fossem independentes.²⁰

A solução que advém do princípio da plena concorrência consiste em “*neutralizar a variável fiscal*”, que é a que descompensa as posições concorrenciais. E para tal é necessário identificar uma transação idêntica, efetuada entre entidade independentes, para que se realize a comparação que vem demonstrar que foi respeitado o princípio exigível nesta matéria.²¹

A consequência do desrespeito pelo princípio da plena concorrência é a possibilidade é a possibilidade da AT realizar correções aos preços fixados.²²

O princípio da plena concorrência para ser respeitado não atende a uma ciência exata, exige por isso uma apreciação casuística.²³

Este princípio é conhecido como o princípio da tributação unitária ou global. E foi afirmado já em 1979 no relatório da OCDE, e tem sido recebido pelos vários Estados.²⁴

No caso de Portugal este vem até estabelecido no preceito que rege os preços de transferência.

Dessa forma, o art. 63.º, do CIRC contém o princípio da plena concorrência de forma evidente: “ (...) *devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*”.

O princípio da plena concorrência foi acolhido na Convenção Modelo da OCDE no seu art. 9.º, assim como na Convenção de Arbitragem (90/436/CEE) no seu art. 4.º.²⁵

²⁰*Idem, Ibidem*, p.40.

²¹*Idem, Ibidem*, p.40.

²²PEREIRA, Paula Rosado, “O novo regime dos preços de transferência”, *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 5ª Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, 2001, p.25.

²³*Idem, Ibidem*, pp. 30 a 32.

²⁴*Idem, Ibidem*, p.31.

O princípio foi definido nos relatórios da OCDE, como sendo “*o preço utilizado nas operações comerciais, nas relações financeiras entre entidades que em causa são relacionadas, em que este deve ser aquele que seria observado em operações semelhantes que fossem concretizadas no âmbito de um mercado concorrencial, ou seja, deve ser o preço que seria concertado entre entidade independentes, em operações comparáveis em circunstâncias análogas*”.²⁶

O n.º1 do art. 63.º, do CIRC, tem presente uma obrigação genérica, que diz que as partes tem que assegurar condições idênticas às que se verificam entre partes independentes.

A lei não proíbe a fixação de preços diferentes dos preços de mercado, não considera ilícita a divergência, apenas regula as consequências fiscais decorrentes dessas divergências, sendo assim, não proíbe as condições que não se encaixem no intervalo do preço do mercado.²⁷ Esta não proibição tem por base o princípio da liberdade da gestão fiscal.²⁸

Portanto a ratio da norma supra citada é antes de mais o apuramento do imposto.²⁹

2.2 PRINCÍPIO DA PLENA CONCORRÊNCIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em consonância com o direito fiscal existem princípios fundamentais, como o princípio da igualdade que se evidencia no direito fiscal como o princípio da capacidade contributiva, entende-se assim que este deve estar em consonância com o princípio da

²⁵*Idem, Ibidem*,p.31.

²⁶*Idem, Ibidem* p.32.

²⁷MARTINS, Alexandra Coelho, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 40.

²⁸ Para maiores esclarecimentos, NABAIS, José Casalta, *Direito...*,p. 176.

²⁹MARTINS, Alexandra Coelho,...,p. 40.

plena concorrência. O princípio da capacidade contributiva é uma exigência de justiça material.³⁰

O princípio da capacidade contributiva, enquanto corolário do princípio da igualdade no plano fiscal, afirma-se como o pressuposto e o critério da tributação. Logo, a respeito pela capacidade contributiva traduz-se num pressuposto e critério do regime dos preços de transferência. *“Como substrato ou pressuposto da tributação, a capacidade contributiva tem de basear-se na força ou potencialidade económica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização de riqueza (ou do rendimento). É que, sendo o imposto por definição uma subtração ou captação coativa de riqueza, não se vê como possa ser cobrado numa situação em que a mesma falte ou relativamente a um contribuinte que dela não disponha”*.³¹

É com base no princípio da capacidade contributiva que se exige que os balanços fiscais de entidades com idêntica capacidade económica sejam apreciados conforme critérios iguais.

O princípio da plena concorrência pretende que situações iguais sejam tratadas de forma igual. Portanto para se poder respeitar o preço de mercado e como consequência respeitar-se o objetivo da plena concorrência, tem que se atender igualmente que não se pode efetuar correções que ultrapassem a capacidade contributiva da entidade da qual se pretende ajustar o preço, dado que, caso se verifique essa possibilidade, não se respeitará o princípio da igualdade e portanto a tributação conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte.

A possibilidade conferida à AT de realizar as correções necessárias para que sejam respeitados os preços normais, coloca problemas perante a exigência constitucional do art. 104º, nº2 da CRP, que afirma que “a tributação das empresas incide

³⁰VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 247 e 251.

³¹NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*, Coimbra, Almedina, 1998, pp. 462 e 463.

fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.³² A tributação com base no rendimento real consiste num princípio essencial para a tributação das empresas. Deste princípio retira-se que a *“determinação do lucro tributável das empresas deve assentar fundamentalmente na contabilidade das empresas, que é aquela que demonstra a situação económica da empresa e todos os que com ela mantenham relações”*.³³ No entanto, não significa que as empresas não sejam não tributadas pelo rendimento real, uma vez que quando não detenham a contabilidade organizada serão tributadas pela medida apurada pela AT através de outras realidades e elementos.³⁴

O conflito constitucional entre o princípio da plena concorrência e esta exigência constitucional resulta de a empresa ser tributada por um preço presumido com base numa comparação e não pelo preço real. O que pode ter por consequência que seja tributado por um valor que a empresa nem detém.

O preço de mercado é um medidor para se apurar a riqueza e o rendimento entre as partes detentoras de relações especiais.³⁵ A averiguação do preço de concorrência implica inúmeros custos quer para a AT quer para o sujeito passivo.³⁶

Aos olhos do art. 9.º da CMOCDE, parece que quando estamos perante entidades que residem em Portugal ou então entidades que celebram Convenções com este país, os preços praticados devem ser os que seriam praticados à normal distância de mercado, titulados como preços de plena concorrência. O art. 9º da CMOCDE toma por medida

³² Para estudo mais intensivo MORAIS, Rui, “Preços de Transferência- “O sistema fiscal no fio da navalha”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, Número 1- Primavera, Coimbra, Almedina, 2009,p. 143.

³³VASQUES, Sérgio..., p. 257.

³⁴NABAIS, José Casalta, Direito..., p. 175.

³⁵MARTINS, Alexandra Coelho..., p. 42.

³⁶*Idem Ibidem*, p. 46.

de aferição da aceitabilidade fiscal dos preços, o valor normal de mercado, por outras palavras, o preço *at arm's length*.³⁷

Releva igualmente referir que este princípio é essencial para o sistema criado pelas CDTs.³⁸

Em conclusão, a AT corrige o lucro declarado salvaguardando o princípio da plena concorrência, mas em paralelo tem de tomar em consideração a não violação do princípio da capacidade contributiva, sendo que existe a necessidade de uma harmonia na utilização de ambos os princípios.

Assim, estamos na presença de uma matéria com muitas implicações. Parece relevante, termos presentes os conceitos enunciados, não esquecendo de como serão estes na prática em funcionamento, se existe neles ou não um complexo de imperfeições.

³⁷COURINHA, Gustavo Lopes, “O artigo 23.º n.º7 do CIRC, a Constituição e o Regime dos preços de transferência das Convenções sobre a Dupla Tributação”, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Lisboa, Coimbra Editora, 2008, p. 160.

³⁸*Idem, Ibidem*, p. 158.

III. REGIME

Neste capítulo pretende-se compreender os diversos regimes que podem ser abordados no âmbito dos preços de transferência.

Desse modo, serão analisados o regime interno e o regime convencional, sendo que o primeiro se encontra consagrado no atual art. 63.º, do CIRC, e o segundo no art. 9.º, da CMOCDE.

Os regimes existentes visam o mesmo objetivo que é pôr fim à evasão fiscal e à transação indireta de lucros entre empresas relacionadas.³⁹

Antes de considerar cada regime separadamente, é necessário analisar a verdadeira qualificação que é dada as normas que tratam esta matéria, segundo alguma doutrina as normas que integram o regime dos preços de transferência são verdadeiras cláusulas anti-abuso.⁴⁰

As normas anti-abuso surgem pelo facto de existirem negócios realizados pelos contribuintes que se consideram excessivos, abusivos, gerando-se a necessidade de serem criadas normas anti-abuso especiais e gerais que limitem a existência deste tipo de negócios. Estas têm como objetivo prevenir e reprimir o aumento de práticas de evasão e fraude fiscal.⁴¹

³⁹CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno..., p. 177

⁴⁰*Idem, Ibidem*, p. 177.

⁴¹NABAIS, José Casalta, *Direito...*, p. 216.

Nas palavras de Gustavo Courinha, “*as normas anti-abuso possuem um carácter paliativo, pretendendo remendar uma determinada falha na malha tributária, embora sem capacidade para a regenerar*”.⁴²

Para podermos determinar se o regime previsto no art. 63.º do CIRC é uma cláusula anti-abuso especial, antes de mais é necessário identificar as características das normas anti-abuso gerais e especiais.

Os dois tipos de normas anti-abuso têm as seguintes características comuns, tendo o mesmo âmbito e fins, destinam-se a tipos de transações reais, tendo maior ou menor artifício, por razões fundamentais de economia fiscal, e que são postas em causa nos seus efeitos fiscais, quantos aos termos que se encontram previstos pelas partes.⁴³

As cláusulas gerais anti-abuso são normas com um maior modo de reação, dado que, atuam de forma dinâmica visando quaisquer operações e negócios levados a cabo com a finalidade de obter uma vantagem fiscal.⁴⁴

Por outro lado, as normas especiais anti-abuso são estáticas, funcionam de forma rígida, recorrem ao uso de conceitos indeterminados e presunções, referem-se a um conjunto de situações circunscritas.⁴⁵

No caso dos preços de transferência, no entender de Casalta Nabais, estamos perante uma cláusula especial anti-abuso quando é concedido à AT o poder de não validar os preços declarados por empresas com relações especiais quando esta entenda que não foram respeitadas as regras que regulam os preços de transferência.⁴⁶

⁴²COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula geral anti-abuso no direito tributário- contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2009,p. 96.

⁴³*Idem, Ibidem*, p. 91.

⁴⁴*Idem, Ibidem*, p. 95.

⁴⁵*Idem, Ibidem*, p. 96.

⁴⁶NABAIS, José Casalta, *Direito...*, p. 216.

O mesmo entendimento é partilhado por Saldanha Sanches, de que o art. 63.º do CIRC é uma forma de limite especial do abuso de direito, construída de forma minuciosa para este tipo de situações que são comuns do mercado internacional.⁴⁷ Por consequência do mercado internacional, existe a possibilidade de manipular os preços entre empresas com relações especiais, ou seja, o facto é que pela circunstância de as relações serem entre diferentes Estados há uma tendência maior a este tipo de manipulações. O art. 63.º parece que vem criar um limite a esse abuso que é despoletado nesta matéria, através do poder que dá à AT de não aceitar o preço.⁴⁸

No mesmo sentido Alberto Xavier, que entende que de entre vários exemplos de cláusulas especiais antielisivas se contempla no direito interno o regime dos preços de transferência.⁴⁹

A doutrina maioritária toma a posição de que o art. 63.º do CIRC é uma verdadeira cláusula especial anti-abuso. Contudo, não parece existir uniformidade na doutrina, Rui Morais entende não estarmos no art. 63.º do CIRC perante uma cláusula anti-abuso. Segundo este autor a possibilidade de correção dos preços por parte da AT é o argumento usado para se evidenciar o limite que esta cláusula vem impor, “*independentemente de qualquer abuso do sujeito passivo.*”⁵⁰ Conforme se constata nos seguintes exemplos por vezes o sujeito passivo não tem motivações fiscais: “1) *quando não se pode falar de um preço por não existir transação entre pessoas jurídicas distintas; 2) por vezes pode ser indiferente para o grupo situar contabilisticamente o seu lucro num ou noutro país; 3) muitas vezes o sujeito passivo não sabe o “preço de mercado” da transação que efetuou,*

⁴⁷SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Lisboa, 2007, p. 167.

⁴⁸*Idem, Ibidem*, p. 167.

⁴⁹XAVIER, Alberto..., pp. 477 e 478.

⁵⁰MORAIS, Rui Duarte, “Sobre a Noção de “Cláusulas Anti-Abuso “em Direito Fiscal”, *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Volume III, Coimbra Editora, Lisboa, 2006, p. 886.

uma vez que como não realiza transações com pessoas independentes não tem forma de comparação". A AT pode corrigir os valores declarados mesmo nas seguintes situações.⁵¹

Ainda segundo o mesmo autor, a aplicação do regime em causa não está dependente da motivação fiscal ou da existência ou não de qualquer abuso culposos, são sim normas de correção do resultado contabilístico para apuramento do lucro tributável em um determinado Estado, para que exista um respeito pela distribuição de riqueza.⁵²

Os argumentos utilizados por Rui Morais têm por base verdades irrefutáveis. Realmente a transação pode não ter de forma direta uma motivação fiscal, e até pode não existir intenção de abuso culposos. No entanto, sabe-se que o interesse fiscal está sempre subjacente e, culposos ou negligente, deve o sujeito passivo agir em conformidade com os critérios do direito. Pelo facto de a motivação fiscal ser onipresente o legislador pretendeu que esta norma fosse o reflexo de uma verdadeira cláusula que viesse limitar o uso abusivo da prática em causa.

Por esse motivo, entendemos que aqui temos que concordar na qualificação do art. 63.º, do CIRC como uma verdadeira cláusula especial anti-abuso.

3.1 O REGIME CONVENCIONAL

A prática dos preços de transferência pode suceder num único espaço fiscal, mas a frequência deste acontecimento surge mais entre entidade residentes em diferentes Estados, de forma a maximizar os "ganhos" que surgem da conjugação dos diferentes regimes.⁵³

⁵¹MORAIS, Rui Duarte, "Sobre...", p. 887.

⁵²*Idem, Ibidem*, p. 888.

⁵³CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno..., p. 166.

Ao nível internacional afere-se de extrema importância da OCDE no tratamento das matérias relativas aos preços de transferência, concretizada em diversas disposições da CMOCDE.⁵⁴

Desde 1963 que a expressão internacional do regime dos preços de transferência se encontra no âmbito do art. 9.º, da CMOCDE.⁵⁵

Existe por parte dos Estados ainda uma forte soberania relativa ao direito tributário, por isso, não podemos descurar que a primeira regra fundamental em matéria de Convenções de Dupla Tributação é que o direito convencional serve para restringir o direito interno.⁵⁶

O convencionado entre os Estados contraentes, prevalece sobre lei doméstica.⁵⁷ O art. 8.º nº 2, da CRP, prevê a prevalência do direito internacional.⁵⁸ Existindo Convenção celebrada o art. 9.º, da CMOCDE tem efeito direto, ou seja, as normas das Convenções sobre dupla tributação tem *self executing*.⁵⁹

Por isso, se entre os Estados em causa existir uma Convenção é essa a que se respeita, por outras palavras, regra doméstica não desrespeita regra convencional.⁶⁰

Assim, quando temos empresas de dois países diferentes entre os quais foi celebrada uma CDT, o contribuinte pode vir reclamar da correção tributária que é imposta pela

⁵⁴PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência”, Direito Fiscal, Prof. Doutor Saldanha Sanches, Lisboa, 2000,p. 20.

⁵⁵MARTINS, Alexandre Coelho, p. 54.

⁵⁶RAAD, Kees Van “Five fundamental rule in applying tax Treaties”, *Libre Amicorum Luc Hinneken*, Bruxelas, Bruyant, 2002, p. 587 e 588.

⁵⁷MIRANDA, Jorge/MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora,2005,p. 94.

⁵⁸COURINHA, Gustavo Lopes, “O art.23º...”, p. 155.

⁵⁹Para maiores esclarecimentos, *Idem, Ibidem*, p. 154.

⁶⁰CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno..., p. 179.

fonte interna sempre que esta vier corrigir mais do que o seria corrigido com base em fonte convencional.

Quanto ao art. 9º, da CMOCDE, é pertinente referir que este não atribui direitos como a realização das correções aos Estados, nem tão pouco define a intensidade de participação na direção, controlo e capital das empresas, este preceito apenas tem como finalidade esclarecer determinados conceitos. Para a atribuição de direitos existem as regras domésticas.⁶¹ O que parece é que a concretização de conceitos por parte da CMOCDE vem delimitar a abrangência do preceito ao nível interno.

O instituto consagrado no art. 9.º da CMOCDE tem como requisitos essenciais: *o nexo de interdependência, o elemento de estraneidade, a obtenção de vantagem anormal, e por último tem que existir um nexo causal entre a vantagem e a interdependência*”.⁶²

O primeiro requisito traduz-se na necessidade de as empresas serem juridicamente independentes, o segundo significa que os envolvidos tem que estar submetidos a ordenamentos tributários distintos, o terceiro, consiste na necessidade de a operação realizada se traduzir numa vantagem incomum, e o último requisito traduz-se na necessidade de um nexo de causal, sendo que, a não existência deste nexo tem como consequência a não aplicação das convenções quando a vantagem resulta de causa diferente.⁶³

O art. 9.º da CMOCDE deve ser interpretado da forma que em seguida se explicita.

As alíneas a) e b) do n.º1 apresentam a definição de “relações especiais”, sendo que na parte final da alínea b) se encontra prevista a consequência dessas relações; aí é conferido o poder aos Estados de proceder aos ajustamentos derivados dessa relação, que devem ter como medida a comparação com uma empresa independente.

⁶¹VOGEL, Klaus, *On Double Taxation Conventions*, 2ª Ed., Kluwer, Deventer 1991, p. 421 a 426.

⁶²XAVIER, Alberto..., Ob.Cit.p.444.

⁶³XAVIER, Alberto..., pp.444 a 447.

O n.º 2 do art. 9.º concretiza que se um dos Estados proceder aos ajustamentos do art. 9º, nº1 o outro Estado deve proceder a ajustamentos correspondentes.⁶⁴

O n.º 1 do art. 9.º da CMOCDE contém um pressuposto subjetivo, que enceta com a definição de relações especiais, tanto na alínea a) como b) existe relações diferentes das concretizadas entre empresas independentes.⁶⁵

Através do âmbito subjetivo da norma, acaba por se cair no âmbito objetivo do preceito, *“em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estão ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes”*.⁶⁶

A estatuição da norma, ou seja, a consequência jurídica traduz-se em *“os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados”*.⁶⁷

O n.º 2 do art. 9.º, da CMOCDE afirma que a correção deve prosseguir de modo a eliminar-se a dupla tributação⁶⁸.

Fazendo uma análise comparativa, compreende-se que o atual art. 63.º, n.º 4, do CIRC é mais restritivo do que o que estabelecido no art. 9º, nº 1 e 2, da CMOCDE.

O art.63.º, do CIRC de forma criteriosa fornece vários exemplos, enquanto o art. 9.º, da CMOCDE de forma sucinta contempla no seu n.º 1 a) e b) o que entende por *empresas associadas*, sem definir o conceito de acordo com critérios quantitativos.

⁶⁴CAMPOS, Diogo Leite, “Preços de Transferência e Arbitragem”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 2007, Ano 67, Vol. III, 2007, p .2.

⁶⁵CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno..., p. 174.

⁶⁶*Idem Ibidem*, p. 174.

⁶⁷*Idem Ibidem*, p. 174

⁶⁸*Idem Ibidem*, p. 175.

Como se pode retirar dessa enumeração exemplificativa, o direito interno define de forma minuciosa o que entende por empresas com relações especiais, em termos quantitativos, conceptuais e descritivas detalhadas.

No plano convencional, não existe essa determinação criteriosa, subsiste apenas a exigência do cumprimento do pressuposto que impõe a necessidade de existir uma empresa que detenha “*poder*” sobre a outra. Enquanto, no plano doméstico é suficiente que haja uma “*influência significativa*”.⁶⁹

É difícil concretizar a existência de “controle efetivo”, “poder”, “influência significativa”, conceitos que são usados no direito doméstico como na CMOCDE. Estes proporcionam uma margem de segurança, uma vez que só na presença destes é que se pode considerar que existe relações especiais entre duas entidades contratantes, mas por outro podem tratar situações diferentes de forma igual, dado que, não se aplica de forma uniforme a todos os casos.⁷⁰

Ter em consideração as recomendações da OCDE permite uma harmonização fiscal internacional. Se todos os países adotarem essa postura irá evidenciar-se “soluções universais”. A consequência negativa desta solução é os sistemas nacionais perderem a sua identidade e alguma autonomia.⁷¹

Em 2004 foi publicado pelo Conselho da União Europeia, um Código de Conduta para os preços de transferência.⁷² Este consiste num “*compromisso de natureza política, não gerando nem direitos nem obrigações para os Estados-membros*”.⁷³

O Código de Conduta traduz-se no conjunto de orientações criadas para a fiscalidade das empresas comunitárias, prevendo medidas para combater a concorrência

⁶⁹*Idem Ibidem*, p. 177.

⁷⁰*Idem Ibidem*, p. 188.

⁷¹MORAIS, Rui, “Preços...”, p. 141.

⁷²CAMPOS, Diogo Leite, p. 2.

⁷³ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição atualizada, Almedina, Lisboa, de 2011, ob.cit.p. 433.

prejudicial em matéria fiscal e concomitantemente em matéria de harmonização dos sistemas fiscais da Comunidade. Tem como objetivo principal propor um “*dossier único de preços de transferência para as multinacionais que atuam no espaço comunitário*”.⁷⁴

O Código de Conduta possibilita o acordo entre as autoridades competentes dos Estados membros sobre matéria de dupla tributação pelo prazo de dois anos, contribui com regras práticas para se concretizar o acordo com o máximo de transparência entre as sociedades envolvidas. Caso este não se verifique contêm normas para a fase de arbitragem, e também recomenda a suspensão da cobrança de imposto durante o tempo detido para o acordo.⁷⁵

Convém não esquecer de apreciar o seguinte exemplo, se tivermos uma lei doméstica em contraposição com uma norma de uma CDT, onde se irá resolver este conflito?⁷⁶

O Tribunal Constitucional só tem competência para questões de inconstitucionalidade direta, e só abre exceção para dois tipos de ilegalidades e dois tipos de inconstitucionalidade direta.⁷⁷

A posição maioritária sobre esta matéria entende que não estamos perante uma desconformidade constitucional, primeiro porque o art. 277.º, da CRP só admite a inconstitucionalidade direta, e ainda é acrescentado que estamos na presença de uma desconformidade de normas infraconstitucionais com base no art. 70º, da LTC.⁷⁸⁷⁹

Existe doutrina oposta, que entende que se esta perante um problema de inconstitucionalidade, dado que, está violado o princípio constitucional consagrado no

⁷⁴ XAVIER, Alberto, Ob. Cit., p. 433.

⁷⁵ CAMPOS, Diogo Leite, p. 3.

⁷⁶ CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno p. 183.

⁷⁷ Para maior aprofundamento, *Idem Ibidem...*, p. 183 e 184.

⁷⁸ Maior esclarecimento, CANOTILHO, J.J Gomes e MOREIRA, Vital, *CRP- Constituição da República Portuguesa, Anotada*, artigo 108.º a 296.º, Volume II, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p.895.

⁷⁹ CANOTILHO, J.J Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, pp. 764 e 765.

art.8º nº2, da CRP, o qual estabelece que o direito convencional prevalece sobre o direito interno.⁸⁰⁸¹

3.2 CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM

Resta referir a Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (90/436/CEE), usualmente conhecida por Convenção de Arbitragem.

Existem duas formas de eliminar a dupla tributação dos lucros, o procedimento amigável e o procedimento arbitral.⁸²

Esta convenção serve para *“quando uma empresa é sujeita a uma correção de que discorde pode submeter o caso a apreciação do Estado Contratante de que é residente ou de que dispõe Estabelecimento Estável, este é um procedimento amigável.”*⁸³

Existe a *“possibilidade do procedimento arbitral, que é caso não tenham chegado a acordo com o procedimento amigável existe a possibilidade de recorrer a este procedimento em que uma comissão consultiva que irá emitir parecer.”*⁸⁴

⁸⁰Para uma análise mais detalhada, MEDEIROS, Rui, “Relações entre Normas Constantes de Convenções Internacionais e Normas Legislativas na Constituição de 1976”, O Direito, Ano 122, 1990, II, Almedina, p.355 a 377. e MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 5ª Ed. Principia, 2012, p. 170 e ss.

⁸¹ De acordo com a seleção realizada por COSTA, Paulo Manuel, “A fiscalização do Tribunal Constitucional das normas internas contrárias ao Direito Internacional Convencional em matéria de direitos fundamentais”, 2006, nota 24: Cfr. Ac. 47/84, Ac.s do T.C, vol. 2, pp. 361-362; Ac. 107/84, Ac.s do T.C, vol. 4, pp. 312-313; Ac. 5/85, Ac.s do T.C., vol. 5, p. 328; Ac. 24/85, Ac.s. do T.C., vol. 5, p. 376; Ac. 118/85, Ac.s do T.C., vol. 6, p. 285; Ac. 66/91, Ac.s do T.C., vol. 18, p. 425; Ac. 100/92, Ac.s do T.C, vol. 21, p. 371.

⁸²PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência”, Direito Fiscal, Prof. Doutor Saldanha Sanches, Lisboa, 2000,p. 38.

⁸³Artigo 6.º da Convenção 90/433/CEE.

⁸⁴Artigo 7.º da Convenção 90/433/CEE.

Portanto, a decisão será tomada por árbitros que fazem parte dessa comissão consultiva que de forma independente podem ditar decisões que são vinculativas.

Utilizando a aplicabilidade da Convenção de Arbitragem podemos concluir que os Tribunais Arbitrais podem vir tornar-se numa solução bastante viável para a tomada de decisões por partes independentes sem qualquer tipo de influência na tomada de decisão, por esta razão cabe valorar este meio de resolução de litígio.

A resolução de litígios dos Tribunais Arbitrais é um meio efetivo com um grande nível de satisfação e concretização.

Como afirma Rui Morais *“é tempo de não desjudicializar, mas sim reconhecer que árbitros com conhecimento aprofundados da área empresarial estarão melhor para concretizar a justiça que o comum dos juízes tributários”*.⁸⁵

3.3 O REGIME INTERNO

O regime interno dos preços de transferência encontra-se plasmado no art. 63.º, do CIRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro. São precisamente esses preceitos que agora iremos analisar

Quanto ao art. 63.º, do CIRC cumpre apreciar o âmbito subjetivo e objetivo.

Relativamente ao primeiro ponto, as operações tem que ter como intervenientes, sujeito passivo de IRC e qualquer outra entidade, que pode ser ou não sujeito passivo de IRC, ou seja, pelo menos uma das partes tem que ser sujeita a IRC, podendo a outra não ser.⁸⁶

Quanto ao âmbito objetivo, a transação em causa é uma operação de cariz muito diversificado, dado que, pode ser uma operação comercial sobre bens, direitos, serviços ou uma operação financeira. O tipo de operação é determinado no n.º 1 do art. 63.º, do CIRC e na Portaria 1446-C/2001, de 21 Dezembro, no art. 1.º n.º 3 a).

⁸⁵MORAIS, Rui, “Preços...”, p. 154.

⁸⁶ MARTINS, Alexandra Coelho..., p. 33.

É necessário atender aos pressupostos consagrados no n.º 1 do art. 63.º, do CIRC que são: 1) a necessidade de existir uma relação especial entre as entidades em causa, 2) as condições estabelecidas entre elas tem que ser diferentes das que seriam praticadas entre pessoas independentes, 3) e por esse fator o lucro apurado dever ser distinto do apurado na ausência desta relação especial.⁸⁷

Quanto ao primeiro pressuposto, consiste em afirmar que duas entidades mantêm relações especiais. Existem relações especiais quando se verifica que existe o “*poder*”, ou seja, a “*influência significativa*” para a primeira entidade exercer sobre a segunda entidade, esse exercício tem que significar uma influência em que a primeira tem a capacidade de gerir a segundo tomando assim decisões por ela, ou sobre ela.⁸⁸

Ao contrário do que é determinado no direito convencional, o direito interno no nosso caso foi bastante rigoroso na inclusão do conceito de relações especiais, dado que, contém uma enumeração exemplificativa bastante rigorosa⁸⁹, a qual foi mencionada anteriormente.

Desse modo, parece que a pretensão do legislador português foi, nos exemplos, abarcar o máximo de situações.⁹⁰

Ainda dentro do pressuposto da necessidade de existência de relações especiais, convém afirmar que o n.º 4 define o que se pode considerar relações especiais, dizendo que se pode afirmar a existência dessas relações quando uma entidade exercer de forma significativa influência sobre a gestão de outra, esse poder de exercício pode ser direto ou indireto. Entende-se que nesse preceito se está perante uma presunção legal.⁹¹

⁸⁷PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”, p. 25.

⁸⁸CALLAHAN, Stephen, “As novas regras dos preços de transferência em Portugal”, *FISCO* N.º97/98, 2001, Ano XII, p. 41.

⁸⁹PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”, p. 30.

⁹⁰CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno..., p. 160.

⁹¹*Idem Ibidem*, p. 169.

Caso se verifique um dos exemplos plasmados nesse n.º 4 pode a AT intervir ajustando o preço de transferência ao verdadeiro preço de mercado. No entanto, não deixa o contribuinte de poder fazer prova em contrário. A prova de que o seu caso não se encontra preenchido em nenhum dos casos do n.º 4, e que não existe a relação especial que supostamente foi entendida que existia. Encontra-se assim na presença de uma presunção *juris tantum*.⁹²

Casalta Nabais afirma que, não existem presunções *iuris et iure*, também conhecidas por presunções absolutas no direito fiscal, daí no caso se estar perante uma presunção *juris tantum*, conhecida como presunção relativa com possibilidade de prova em contrário.⁹³

Como já foi referido o n.º 4 é meramente exemplificativo e por essa razão quando a AT entenda que existe relação especial conforme define o n.º4, mesmo que não se preencha nenhum dos exemplos das alíneas desse número, pode invocar a existência de relações especiais, desde que prove a existência desse “*poder*” significativo.

O art. 63.º n.º 2, do CIRC assim como o art. 5.º da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, estabelece a necessidade de existir um critério de comparabilidade.

Desse modo, a que se concretize o maior grau de comparabilidade entre as operações, a lei impõe ao sujeito passivo que adote o método que permita demonstrar que o preço praticado é similar ao que seria praticado entre pessoas independentes.

Surge assim a pergunta que não consegue calar, em que é que consiste a comparabilidade, qual a sua relevância e qual a sua finalidade.

O princípio da plena concorrência só será cumprido se for atendido o critério da comparabilidade. Por isso, o princípio é respeitado se existir um meio de comparação das operações entre entidades com relações especiais com uma entidade independente; e se o lucro for idêntico não será necessário proceder a nenhuma correção na operação

⁹²*Idem Ibidem*, p. 170.

⁹³ NABAIS, José Casalta, *Direito...*, p.151.

realizada entre as entidades relacionadas. Por outras palavras, a forma de dar cumprimento ao princípio é identificando um tipo de transação similar, efetuada entre entidade independentes, que servirá como padrão, para se poder comparar com outra transação nos mesmos termos e condições entre entidades relacionadas.⁹⁴

O grande problema desta comparação é que muitas vezes não é possível na prática. Dado que as empresas associadas, pelo vínculo que têm, concretizam operações que empresas independentes não praticariam, ou então dado o tipo diversificado de operações como por exemplo o *know-how*, *royalties* não há maneira de se proceder à comparação.⁹⁵ Existem obstáculos que impedem à comparação, pois são necessários os mínimos de semelhança para se poder comparar, é necessário comparar o produto, a atividade da empresa, a localização; caso não exista comparabilidade por falta da mínima similaridade, haverá correção.⁹⁶

O procedimento metodológico recomendado para solucionar esta questão é atender-se a um conjunto de fases a apurar: *“em primeiro lugar deve analisar os contornos da operação cujos termos e condições importa valorar, num segundo momento, procede a uma análise a comparabilidade de forma mais detalhada ao nível das empresas selecionadas, depois eleita a transação padrão verificar o método inicialmente perspectivado é o adequado, e por último aplicar-se o método.”*⁹⁷

O que se trata é de analisar a distribuição de riscos entre as partes, que funções estão em causa, se são mais simples ou complexas, para verificar se existe consistência entre a forma e os termos contratuais e a distribuição de riscos. Por essa razão existe a necessidade de uma análise funcional de cada entidade. Esta análise tem uma concretização bastante difícil, tem por principal referência a análise de comparabilidade,

⁹⁴SILVA, Rosa Maria Ferreira, “O papel da comparabilidade na determinação dos preços de transferência”, *Revisores & Auditores*, Out./Dez., 2006, pp. 39 e 40.

⁹⁵*Idem, Ibidem*, p. 40.

⁹⁶*Idem, Ibidem*, p. 46.

⁹⁷Para maior aprofundamento, SILVA, Rosa Maria Ferreira..., Ob. Cit., p. 41 a 42.

e afirma que a remuneração de determinada empresa é influenciada pelas funções dos intervenientes e os riscos assumidos. Em suma esta análise pretende avaliar o grau de comparabilidade entre as atividades exercidas pelas empresas, tendo em atenção a estrutura da organização, é por isso uma forma de fazer “*uma pesquisa de comparáveis e é um indicativo dos melhores métodos*”.⁹⁸

Quanto ao ónus da prova, é fundamental ter em conta o que vem disposto no art.77.º n.º 3 da LGT, tem por base os requisitos que tem que ser cumpridos na fundamentação da AT. Por outro lado, o art.63.º, do CIRC, explicita que o sujeito passivo tem que declarar e documentar a operação e o porque da opção, pela comparabilidade. Portanto a Administração com base no art.77.º,n.º3 da LGT deve fundamentar de forma exímia a sua posição, mas por outro lado a maior obrigação de prova cabe ao sujeito passivo. Convém, não esquecer que as redações anterior ao 63.º do CIRC, mais precisamente o art. 57.º e 58.º do CIRC, eram menos exigente para com o contribuinte.

No n.º 3 do art. 63º, do CIRC encontramos estabelecidos os métodos que pretendem concretizar a exigência da comparação estabelecida no n.º2.

Determinando o método apropriado à operação em causa, é demonstrada a comparabilidade e consequentemente concretiza-se o princípio da plena concorrência.

Os métodos tradicionais são os métodos que deverão ser usados por primazia, e esses são o *comparable uncontrolled price method* (método do preço comparável do mercado), o *resale price method* (método do preço de revenda minorado) e o *cost plus method* (método do custo majorado).⁹⁹

⁹⁸PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”, p. 43.

⁹⁹PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”,p. 35.

Perante a possibilidade da aplicação dos três métodos em questão, é dada preferência à aplicação dos métodos pela ordem descrita no parágrafo anterior, com exclusão do anterior quando não exista a possibilidade da sua aplicação.¹⁰⁰

O *cost plus method* consiste na comparação do preço de uma operação entre uma entidade relacionada com o preço de uma entidade independente, alcançando-se o preço da plena concorrência.¹⁰¹ É um método mais apropriado a operações relacionadas com o petróleo, ferro, trigo, ou seja, bens de necessidade pública, sendo igualmente adequado a bens fabricados que não dependem de *know-how* ou marca.¹⁰²

A desvantagem que este método tem é que para podermos fazer uso dele é necessário que as operações tenham qualidade, estado de produção e distribuição similares, caso contrário é inútil comparar algo tão diferente. E portanto na falta de elementos de comparação afasta-se o método ou combina-se com outros.

O segundo método conhecido pelo *resale price method* possibilita a concretização do preço da plena concorrência, quando uma entidade relacionada adquire bens de outra entidade, tendo por referência o preço de revenda desses bens a entidade não relacionada, deduzindo ao preço de revenda a margem de lucro apropriada.¹⁰³

Assumindo o método do preço de revenda, este providenciará a concretização do princípio da plena concorrência. Para usar este método é preciso determinar a normal *markup*¹⁰⁴ (margem de lucro bruto, também conhecido por comissão de revenda) percentual.

¹⁰⁰ *Idem, Ibidem*, p. 36 e 37.

¹⁰¹ *Idem, Ibidem*, p. 36.

¹⁰² ARNOLD, Brian J., / MCINTYRE, Michael J., p. 62.

¹⁰³ PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”, p. 37.

¹⁰⁴ “Markup is an increase in the price of sth based on the difference between the cost of producing it and the it is sold at”, WEHMEIER, Sally, *Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English*, Sixth Edition, Oxford University Press, Oxford New York, 2004, p. 785.

Temos quatro condições para aplicação deste método: 1) só se aplica se não for possível aplicar-se o primeiro; 2) não pode ter decorrido muito tempo dada a mutação dos mercados; 3) se o bem for alterado o preço sofrerá influências e portanto não poderá ser valorado, 4) se o bem for revendido como elemento de propriedade industrial também não poderá dar-se uso a este método. A existência de qualquer uma das condições torna o método inviável.¹⁰⁵

Para terminar a análise dos métodos tradicionais, resta apreciar o último, o *cost plus method*, a referência para se determinar o preço de plena concorrência, é usar como referência o preço do custo do bem que é suportado pela entidade vendedora mais a margem de lucro apropriada ao bem em questão.¹⁰⁶

A desvantagem deste método deve-se ao facto de o custo suportado normalmente não ser fácil de apurar. Assim como também é pressuposto que se alcançará sempre um lucro o que nem sempre acontece, e portanto mais uma vez é ignorada a real situação do mercado.

O nosso sistema prevê ainda a possibilidade de utilizar métodos diferentes dos tradicionais. Estes são referidos na alínea b) do n.º3 do art.63.º, do CIRC.

São métodos baseados no lucro da operação, e são eles o *profit split method* (método do fracionamento do lucro), e o *transactional net margin method* (método da margem líquida da operação) também conhecido por método do lucro comparável.

O *profit split method* traduz-se no seguinte: a medida do investimento deve ser a mesma medida de lucro, ou seja, se a repartição do lucro deve ser realizada como seria entre entidades independentes, no caso de operação idêntica. É necessário avaliar a contribuição de cada entidade, para se poder fracionar o lucro na mesma medida.¹⁰⁷

¹⁰⁵PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”, p. 37.

¹⁰⁶*Idem, Ibidem*, p. 38.

¹⁰⁷PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”, p.40.

O *transactional net margin method* (método da margem líquida) da operação consiste na avaliação da margem líquida normal obtida por empresas similares, comparando-a, posteriormente, com a margem líquida obtida entre empresas com relações especiais entre si. Para se poder apurar o preço em consonância com o princípio da plena concorrência, é preciso valorar o preço cuja prática permite que as empresas relacionadas tenham um grau de lucro equiparável aquele que teriam as empresas independentes em transações comparáveis.¹⁰⁸ É habitualmente usado na venda de bens tangíveis e intangíveis.

As formas de alcançar esse valor do lucro são: 1) determinar a taxa de retorno de capital empregue por duas ou mais partes não relacionadas em atividades que são parcialmente similares às atividades dos contribuintes relacionados, 2) definir a taxa do lucro da receita bruta das operações de duas ou mais pessoas relacionadas comparáveis e posteriormente 3) aplicar essa taxa nas suas próprias vendas (*tested partys*), ou determinar a taxa dos lucros brutos das operações das despesas das operações de duas ou mais pessoas relacionadas e 4) aplicar essa taxa nas operações das suas próprias despesas.¹⁰⁹

Neste método pretende-se descortinar o rácio, que consiste na razão entre o lucro e o capital investido. Consequentemente uma empresa relacionada terá que aplicar essa taxa às suas próprias vendas.

Por último, existe a possibilidade de criar “outros métodos”, distintos dos padronizados. Foi introduzido pelo sistema fiscal português a “regra concreta da seleção do método mais apropriado”. Por outro lado, nos *Guidelines* da OCDE a possibilidade de uso de “outros métodos” é uma questão “remota”¹¹⁰

Stephen Callahan, partilha da opinião que para além dos métodos tradicionais e os métodos da determinação da operação, qualquer outro método é inviável, chega a ser até

¹⁰⁸ PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência”, Direito Fiscal, Prof. Doutor Saldanha Sanches, Lisboa, de 2000, p. 31.

¹⁰⁹ ARNOLD, Brian J., / MCINTYRE, Michael J., p. 67.

¹¹⁰ SILVA, Rosa Maria Ferreira, “O papel da...”, pp.39.

mais radical afirmando que o uso de métodos opostos aos determinados não transmitem um uso seguro.¹¹¹

A posição de Stephen Callahan tem fundamento, dado que, do estudo efetuado compreendeu-se a existência de uma preferência no uso dos métodos do primeiro referido e caso esse não fosse plausível adotar-se o imediatamente a seguir. Portanto, os métodos existentes encontram-se previstos e adequados às situações que venham a existir, a criação de qualquer método vem criar uma disparidade de tratamento.

Para finalizar este capítulo, parece pertinente ainda na determinação do regime interno, apreciar a posição do regime constitucional do ordenamento Português.

Foi levantada e apreciada a questão da inconstitucionalidade do regime dos preços de transferência consagrado no CIRC. Os motivos que suscitaram essa questão foram a *“proibição de conceitos indeterminados no direito fiscal, a proibição de uso de poderes discricionários por parte da AT”*¹¹², e *“pela atribuição de poderes à Administração, que eram questões suscitadas pela doutrina”*. No entanto o Tribunal resolveu pela constitucionalidade do regime.¹¹³ A decisão do TC encontra-se consagrada no acórdão do TC de 10/5/2005 em que este considera que este regime não viola o princípio da legalidade e tipicidade.¹¹⁴

Entende-se que a questão é justificada por maioria de razão através do princípio da legalidade e consequentemente tipicidade do direito fiscal que transmite a segurança e certeza jurídica essencial no direito tributário.

¹¹¹CALLAHAN, Stephen, “As Novas Regras de Preços de Transferência em Portugal”, FISCO N.º95/96, Ano XII, LEX, Lisboa, 2001, p. 42.

¹¹²NABAIS, José Casalta, *Direito...*, p. 140.

¹¹³COURINHA, Gustavo Lopes, “O art.23º...”, p. 149.

¹¹⁴Ac.de 10/5/2005 do TC.

Casalta Nabais fala que o princípio da legalidade se desdobra em dois princípios, o princípio da reserva de lei (formal) e o princípio da reserva material (de lei). Este último princípio é conhecido como princípio da tipicidade.¹¹⁵

¹¹⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito...* p. 135 e 136.

IV. ACORDOS PRÉVIOS

Os acordos prévios surgem em Portugal em 2008, como um acordo, um pacto, um negócio entre a AT e o administrado que no caso é o contribuinte.¹¹⁶ O acordo irá permitir que seja estabelecido o *quantum e o modus operandi* da tributação por parte da AT.

No âmbito da OCDE, os acordos prévios consistem em um acordo que fixa com carácter prévio as transações entre empresas vinculadas, um conjunto apropriado de critérios (referência por exemplo ao método de cálculo, aos elementos de comparação, às correções a introduzir, e às hipóteses sobre a evolução futura subjacente) para a determinação dos preços de transferência aplicados a essas transações por um extenso período de tempo.¹¹⁷

No regime interno, o significado parece ser mais simples, uma vez a lei consagra na Portaria 620-A/2008, de 16 de Julho, assim como o art. 138.º, do CIRC, que estes acordos se destinam a uma aceitação por parte da AT do método para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas.

Os acordos prévios quanto á sua natureza jurídica são identificados como contratos.¹¹⁸

Os contratos fiscais encontram-se previstos no art. 37º, da LGT, em que é exigido o respeito por princípios fundamentais no sistema fiscal.

¹¹⁶Este regime surgiu em Portugal através da Portaria 620-A/2008 de 16 de Julho.

¹¹⁷BLASCO, Pedro Lomba/ ANTONI, Francisco Pozuelo, p. 190.

¹¹⁸NABAIS, José Casalta, *Direito...* p. 201.

Casalta Nabais fala de contratos de direito fiscal em geral não se referindo especificamente aos acordos prévios.¹¹⁹No entanto, analisa de modo aprofundado o desrespeito pelo princípio da legalidade e da igualdade.¹²⁰

Quanto ao primeiro princípio entende que, quando se está perante contratos fiscais que não envolvem elementos essenciais de imposto ou então contratos de domínio extra-reserva de lei, estes podem ser contratados por não serem constitucionalmente excluídos. Relativamente a contratos que envolvam elementos essenciais de imposto desde que se cumpram determinados requisitos podem-se igualmente realizar.¹²¹

Relativamente ao segundo princípio é necessário chamar a atenção que existe a igualdade formal, e a igualdade material.¹²²O princípio da igualdade desdobra-se ainda em dois aspetos importantes, que são o da generalidade e o da uniformidade.¹²³

O princípio da igualdade de acordo com a capacidade contributiva impõe um tratamento fiscal conforme a capacidade de cada contribuinte e não conforme um acordo ou contrato celebrado com a AT.¹²⁴

Para terminar esta apreciação cabe apreciar esta questão a luz do regime dos preços de transferência. Convém sublinhar que existem dois tipos de contratos, os fiscais *strictu sensu* e os contratos fiscais com um conceito amplo ou lato.¹²⁵Estes últimos são os que relevam para o nosso caso. Podemos afirmar que os acordos prévios sobre preços de transferência são contratos relativos à liquidação dos impostos.¹²⁶Por o motivo referido, não violam nenhum dos princípios aqui colocados em questão.

¹¹⁹ NABAIS, José Casalta, *Contratos...*, pp. 9 a 293.

¹²⁰ *Idem, Ibidem...*, p. 211 a 293.

¹²¹ Para maiores esclarecimentos, *Idem, Ibidem*, pp. 215 a 264.

¹²² *Idem, Ibidem*, pp. 266 e 267.

¹²³ *Idem, Ibidem*, pp. 268 e 269.

¹²⁴ *Idem, Ibidem*, p. 289.

¹²⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito...* p. 200.

¹²⁶ *Idem, Ibidem*, p. 201.

Esta forma de acordo proporciona diversas vantagens, como a eliminação de conflitos entre a AT e o contribuinte, transmitindo segurança para as transações que estiverem no âmbito do acordo.¹²⁷ Transmite ainda a possibilidade de retroatividade dos acordos prévios.¹²⁸ Esta vantagem existindo, iria proporcionar a possibilidade de soluções de litígios pendentes, tendo no entanto de ser necessário que os factos fossem similares.¹²⁹

O regime dos preços de transferência relativamente ao ajuste do preço passa a ser transparente, dado que, existe uma previsibilidade do regime no caso concreto, uma vez que a AT fica dispensada das correções e o contribuinte tem conhecimento de como determinar o preço de transferência de forma adequada.

Existem dois tipos de acordos prévios, estes podem ser unilaterais ou bilaterais.¹³⁰

Os acordos prévios unilaterais são que são realizados entre os contribuintes e as Autoridade Tributárias da sua residência.¹³¹ Por outro lado, os acordos prévios bilaterais são concretizados entre o contribuinte a Autoridade Tributária do país da sua residência, e com outras autoridades tributárias de outros países.¹³²

O processo para ser requerido tem que ser conduzido por fases, previstas na Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho, a primeira é a fase preliminar, a segunda a proposta de acordo prévio, a terceira é a apreciação da proposta, a quarta a negociação com as

¹²⁷“Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico Social Europeu- Relativa às Atividades do Fórum Conjunto da UE sobre preços de transferência no domínio da prevenção e resolução de litígios e às diretrizes para os acordos prévios em matéria de preços de transferência na UE, 26/2/2007”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº419, 2007, p. 248.

¹²⁸ Acordos prévios sobre os preços de transferência, PricewaterhouseCoopers, 2012.

¹²⁹*Idem, Ibidem.*

¹³⁰PEREIRA, Paula Rosado, “O novo...”,p. 46.

¹³¹*Idem, Ibidem*, p. 46.

¹³²*Idem, Ibidem*, p. 46.

autoridades competentes de outros Estados (fase facultativa), e por último a celebração do acordo.¹³³

As principais potencialidades dos acordos prévios sobre preços de transferência são: a segurança jurídica para as empresas, a redução dos custos administrativos, a colaboração entre as empresas e AT, por fim a eliminação da dupla tributação económica.¹³⁴

Depois de toda esta exposição parece que estamos perante algo infalível, maravilhoso, mas surgem várias dúvidas.

A primeira dúvida é que para a apreciação do pedido por parte da AT é exigido ao contribuinte elevado grau de documentação, que se por um lado cria uma transparência, por outro desprotege a empresa, dado que, esta abre as suas portas a uma entidade esfomeada por tributar.¹³⁵ O n.º 5 do art. 138º, do CIRC parece vir dar uma resposta, dizendo que todos os documentos e informações estão sujeitos a sigilo fiscal. A autora Paula Rosado Pereira afirma que, “*estes devem estar abrangidos pelos meios de garantia que vigoram quando aos restantes elementos de declarações fiscais da empresa*”.¹³⁶ No entanto, o esclarecimento da lei não é claro. Se a resposta for positiva estamos na presença uma verdadeira desvantagem em adotar este tipo de acordo. Porque pensando esta questão numa balança o acordo pode ser mais prejudicial do ponto de vista das empresas do que saudável.

¹³³PALMA, Clotilde Celorico/MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira..., pp. 23 e 24.

¹³⁴PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência”, Direito Fiscal, Prof. Doutor Saldanha Sanches, Lisboa, 2000,p. 52.

¹³⁵PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos Prévios sobre Preços de Transferência- Alguns comentários ao projecto de Portaria”, *Revista de Finança Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Número 1- Primavera, Coimbra, Almedina, 2008,p. 324.

¹³⁶PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência”, Direito Fiscal, Prof. Doutor Saldanha Sanches, Lisboa, 2000,p. 69.

E necessário passar-se por várias fases, conforme a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho, o que torna este procedimento demasiado moroso, para a durabilidade que lhe assiste depois de concretizado.

O facto de este ser demasiado dispendioso, é igualmente uma limitação à adesão destes acórdãos.¹³⁷

Queremos todos andar em carrinhos de choque e colocar a moedinha. Para que todos sejamos felizes tanto o dono dos carrinhos de choque, no caso AT, no outro o contribuinte, que irá andar no carrinho. Todavia, é pedido ao condutor do carrinho uma moeda de troca muito alta para poder ter um tempo de gozo do passeio muito pequeno.

Sendo que, na verdade a AT também tem um poupança significativa neste caso, pois evita conflitos inspeções e cobranças difíceis, com a ausência da necessidade de corrigir os preços por um tempo mais alargado.

Consequentemente, as pequenas e médias empresas são vedadas por falta de meios financeiros a este tipo de acordos, questão que também deve ser valorada e ajustada pelo nosso sistema tributário, senão cai-se no risco de uma verdadeira discriminação e violação do princípio da igualdade, por limitação de acesso a meios que deveriam ser para todos.

Daquilo que se apreciou no início deste trabalho, esta solução ia ser bastante proveitosa para todos os envolvidos, mas descobrimos que não é tudo tão maravilhoso

Em suma, se for desenvolvido de forma a colmatar estes lapsos agora referidos, trata-se de uma excelente prevenção de litígios. Sendo que se cria um acordo formal, que atribui garantias a ambas as partes, que limita os casos de dupla tributação nas correções por parte da AT com as empresas vinculadas de diferentes Estados, tornando-se um verdadeiro reforço da situação jurídica tributária.

¹³⁷MARTINS, Alexandre Coelho, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 98.

V. FOCOS DE LITIGIOSIDADE

Com a necessidade recorrente da aplicabilidade prática do regime dos preços de transferência, foi-se tomando consciência de variados problemas, lapsos, e erros.

Após um estudo das matérias envolvidas com o regime dos preços transferência tanto ao nível doutrinal como jurisprudencial existe a necessidade de problematizar as questões suscitadas.

Assim, na análise da jurisprudência produzida em matéria de preços de transferência, identificamos os seguintes focos de litigiosidade: 1) Jurisdição competente; 2) Recurso das matérias decididas pelos Tribunais Arbitrais; 3) Litígios sobre Acordos Prévios; 4) Conceitos Indeterminados e Discricionariedade Técnica; 5) Comparabilidade; 6) Ónus da Prova.

5.1 JURISDIÇÃO COMPETENTE

Um dos focos de litigiosidade prende-se com o problema de saber se os Tribunais Arbitrais são ou não são competentes em matéria de preços de transferência.

A existência desta categoria de tribunais decorre do art. 209.º n.º 2, da CRP, trata-se de uma alternativa ao sistema jurisdicional, que dá entrada aos tribunais arbitrais como meio de resolução de litígios. Esta matéria vem regulada no DI n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

No acórdão n.º 55/2012-T do CAAD, o Tribunal teve de se pronunciar uma vez que AT entendeu que os tribunais arbitrais são incompetentes materialmente, na apreciação de matérias sobre preços de transferência.¹³⁸ Os motivos invocados pela AT

¹³⁸ Ac. n.º 55/2012 do CAAD.

são: que os tribunais arbitrais têm que decidir com base no direito, sendo vedado o uso de equidade nas suas tomadas de decisões, art. 2.º, nº 2, do RJAT (Dl. n.º10/2011, de 20 de Janeiro); invoca que com base no art. 2.º, alínea b), da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral, sob pena de violação do art. 18.º, nº 1 da CRP. Por outro lado, a Requerente afirma que os argumentos usados pela AT, de que há violação do art. 18.º nº 1, da CRP, não tem qualquer relação com os atos tributários emitidos com base na regra dos preços de transferência; que a proibição de os tribunais decidirem sobre juízos de equidade, não tem provimento uma vez que quando muito seria uma questão de validade e não de competência para decidir, mas o caso dirimente do acórdão é apenas o de saber se o art.63.º, do CIRC, e a Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, direito constituído, foram ou não bem aplicados, não sendo por isso necessário o uso da equidade para apreciar, pelo que não se afasta a competência do Tribunal Arbitral com base no art. 2.º, nº 1, a), do RJAT.

O Tribunal, no caso concreto considerou que tem competência, uma vez que o que está em causa é aplicação das regras definidas no art.63.º, do CIRC e na Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro, não existindo por isso possibilidade de “subjetividade” na aplicação do regime. E para mais os Tribunais Tributários estão igualmente sujeitos a lei não podendo julgar com base em juízos de equidade com exceção de existência de lei especial que possibilite o uso, como figura no art.203.º, da CRP e do art.2.º, do ETAF.¹³⁹

É um facto assente no art. 2.º nº 2, do Dl. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que estes tribunais “só decidem com base no direito constituído, e não podendo ter por base critérios de equidade”.

Mas a verdade é que parece que não se levantam normalmente questões de equidade, por outro lado as questões são de saber se no caso concreto é ou não adequado ao regime dos preços de transferência.

¹³⁹Ac. n.º 55/2012-T, do CAAD.

Parece que se pode questionar se as decisões proferidas pelos Tribunais Arbitrários são ou não vinculativas aos sujeitos envolvidos nestas.

O acórdão n.º 55/2012-T do CAAD, refere a questão de saber se as decisões por parte dos Tribunais Arbitrais são ou não vinculativas. E no entender do Tribunal as decisões são vinculativas nos casos previstos na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Portanto, torna-se evidente a legitimidade destes tribunais no que concerne estas matérias, e por esse facto, tem que ser considerados como um meio eficiente e célere de resolução de conflitos.

É recorrente a crítica da demora dos tribunais, da dificuldade de acesso célere a uma decisão, e em parte deve-se a acumulação de casos que invadem os nossos espaços de resolução de litígios todos os dias, por esse motivo, parece claro que este meio alternativo de resolução vem a ser um proveito e não um custo para aqueles que pretendem ver as suas questões resolvidas com maior brevidade.

5.2 RECURSO DAS MATÉRIAS DECIDIDAS PELOS TRIBUNAIS ARBITRAIS

Cabe ainda esclarecer a possibilidade de Recurso das decisões dos Tribunais Arbitrais.

Como apreciado anteriormente estas decisões tem carácter vinculativo para as partes envolvidas na decisão. O facto de ser uma decisão vinculativa não significa que as partes concordem com a mesma; por essa razão podem pretender recorrer.

Esse fator de insatisfação pela parte vencida é frequente, cabe por isso saber se existe ou não possibilidade de recorrer desta decisão.

O acórdão de 18/6/2013 do STA entendeu que a possibilidade de recurso é circunscrita, sendo que só poderá haver recurso ou para o Tribunal Constitucional ou para o Supremo Tribunal Administrativo.

Para se poder recorrer para o TC, tem que se estar perante uma questão de inconstitucionalidade, conforme prevê art. 25.º, do DI n.º10/2011, de 20 de Janeiro. Este tipo de situações em matéria de preços de transferência não é frequente.

Enquanto a hipótese de recurso para o STA só pode existir em caso de confronto entre acórdãos, conforme dita o art. 125.º, do C.P.T.A.¹⁴⁰¹⁴¹

Existe concomitantemente a possibilidade de impugnar a decisão para o TCA sobre decisões proferidas pelos Tribunais Arbitrais, quando se pretende esclarecer questões de incompetência, procedimentos e formais.¹⁴²

Como se verifica do que foi afirmado relativamente à possibilidade de recurso, as questões de recurso são remotas e diminutas o que faz com que o Tribunal Arbitral tenha uma força decisória adequada ao seu principal objetivo que é celeridade de resolução e eficácia.

5.3 LITÍGIOS SOBRE ACORDOS PRÉVIOS

Ainda no âmbito da questão da competência dos tribunais arbitrais, o acórdão n.º55/2012-T, do CAAD, aprecia a incompatibilidade de resolução de litígios sobre os acordos prévios, e convenções internacionais sobre os preços de transferência.

No caso deste acórdão o que sucede é que é questionada a competência dos Tribunais Arbitrais para decidir matérias sobre preços de transferência, e nesse âmbito referem a incompetência por parte destes em dirimir conflitos sobre acordos prévios, afirmando que “a Portaria 620-A/2008, de 16 de Julho, *“vem conceder um mecanismo extrajudicial, tanto nos acordos prévios como na eliminação da dupla tributação através da Convenção de Arbitragem, e que ao submeter estas matérias a este Tribunal Arbitral poderá colidir-se com possíveis direitos dos Estados-Membros”*. Dado que, os acordos prévios fixam

¹⁴⁰ Aprovado pela lei 15/2002, de 22 de Janeiro.

¹⁴¹ Ac. de 18/6/2013, do TCA Sul.

¹⁴² Ac. de 18/6/2013, do TCA Sul.

previamente os preços nas transações entre empresas vinculadas, por um período de tempo, e precisamente por ser em um acordo com a AT entende-se que não deveriam ser sujeitos à jurisdição dos tribunais.

Esta questão é descabida, uma vez que os acordos prévios estão submetidos ao cumprimento das normas de direito tributário nacionais e internacionais, assim como das convenções bilaterais, conforme prevê o preâmbulo da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho que trata a matéria dos acordos prévios. Portanto estão sujeitos à jurisdição dos tribunais tributários, como à dos tribunais arbitrais para possível resolução de conflitos.¹⁴³

Por último, o acórdão de 1/6/2011, do STA afirma: “será que esta empresa ou outra qualquer terá de solicitar à AT os preços de mercado a praticar nas vendas antes de proceder a estas, a fim de serem aceites para efeitos tributários?”¹⁴⁴ O intuito da citação deve-se pela necessidade de saber se concretizar os acordos prévios é o único meio possível de agir neste plano económico tributário, ou seja, só por meio de acordo, é que se poderá evitar uma constante correção por parte da AT.

5.4 CONCEITOS INDETERMINADOS E DISCRICIONARIEDADE TÉCNICA

A questão da utilização de conceitos indeterminados no direito tributário é já uma questão comum.

Os conceitos indeterminados têm como objetivo ajustar e fazer evoluir a lei de forma a adaptar-se as mudanças da vida. As vantagens resultantes destes conceitos são o facto de o direito estar aberto as concepções sociais, e portanto é ajustável aos próprios fundamentos ético-sociais, permitem o ajuste às particularidades dos casos, ou seja, permitir uma avaliação da solução. As desvantagens são: a não existência de conceitos com conteúdo preciso, não garantindo a segurança e certeza jurídica. Existem vários tipos de conceitos indeterminados, os “carecidos de preenchimento valorativo” (dentro

¹⁴³ Ac. do CAAD n.º 55/2012-T.

¹⁴⁴ Ac. do STA de 1/6/2011.

deste temos ainda os conceitos gradativos), temos ainda os conceitos que remetem para regras de experiência de conteúdo flexível.¹⁴⁵ No regime dos preços transferência, no art. 63.º, do CIRC, encontramos conceitos do último tipo.

Casalta Nabais diz que são razões de praticabilidade das soluções legais as que estão na base de numerosas hipóteses de concessão de uma margem de livre decisão à AT, seja através da concessão de verdadeiras faculdades discricionárias, seja através da utilização de conceitos indeterminados (tipo ou *stricto sensu*), seja mesmo através da edição de preceitos mistos ou copulativos.¹⁴⁶ Segundo o autor, um exemplo do primeiro tipo referido é o art.63º, do CIRC.¹⁴⁷

Os conceitos indeterminados geram incertezas e insegurança numa procura de justiça.

Há muito tempo que se requer que seja definido o conceito indeterminado de “relações especiais”, a verdade é que foi definido como tendo duas entidades em que uma exerce poder, influência significativa sobre as decisões da outra.¹⁴⁸

Para podermos apreciar a valoração dada pela jurisprudência ao conceito de relações especiais cabe apreciar os seguintes acórdãos.

Cabe apreciar o acórdão de 5/7/2011, do TCA Sul, em que temos uma empresa V com sede numa Off Shore, com representação em Portugal em que o procurador é Joaquim, e outra empresa E, que é gerenciada pelo Joaquim (gerência de facto), pelo seu filho e mulher. A AT está certa da existência de relações especiais. Nesse caso, é necessário apreciar o antigo regime dos preços de transferência, contemplado no art.57.º, do CIRC. O mesmo previa que, para se poder corrigir o lucro em virtude de relações especiais, era necessário concretizar os dois pressupostos exigíveis: 1)

¹⁴⁵Para maior aprofundamento, MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2007, pp. 113 e 114.

¹⁴⁶NABAIS, José Casalta, *Direito...*p. 139.

¹⁴⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito...*p. 140.

¹⁴⁸Conforme art.63º, n.º4 do CIRC.

“estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, 2) que o lucro apurado na contabilidade fosse diverso do que o apurado sem a existência de relações especiais.” A recorrente (empresa V) entendeu que não foi provada a influência significativa por parte da AT, a questão da prova deste acórdão será remetida mais à frente no capítulo apropriado. O Tribunal apreciou então a questão da consideração da existência de relações especiais, e o Tribunal considerou que existiam relações entre estas duas empresas pelas seguintes razões: 1) pelo facto de terem o mesmo titular em comum, como foi apurado por prova testemunhal (do solicitador, inspetor tributário, e trabalhadora), e ainda apesar de no art.57º do CIRC não ser previsto um conceito de relações especiais; 2) o art.58.º, alínea d), do CIRC, já contempla o facto de neste caso a gerência e fiscalização ser realizada pela mesma pessoa, o Joaquim e ainda quando estejam ligados por um grau de parentesco em linha reta (filho e mulher).

Coube igualmente apreciação do acórdão de 20/12/2007; neste, a AT afirmou a existência de relações especiais devido ao fornecimento de bens a preços inferiores, no caso, entre a empresa SCARP e o seu cliente António (ARP) sócio e gerente da primeira, O Procurador do Ministério Público tomou a mesma posição referindo, o fornecimento de serviços a preços inferiores que tinha sido suportados pela construtora, custos indiretos pela SCARP que não tinha sido emitidos na fatura emitida ao sócio ARP. O tribunal viu-se perante uma questão se for invocada a existência de relações especiais para correção com base do regime dos preços de transferência, esta questão merece provimento, se for por métodos indiciários não. Mais uma vez a apreciação de relações especiais determina-se por razões de familiaridade das personagens, e não pela demonstração suficiente da influência da primeira sobre a segunda.

Já no acórdão de 18/12/2008, do TCA Sul temos a sociedade E, uma SGPS, SA, que detêm o domínio de um grupo de sociedades. A sociedade é recorrente no caso e vem referir que as correções que foram realizadas nas mais-valias com fundamento em ter existido transmissão das mesmas entre sociedades que integram o mesmo grupo. No

entanto, a AT não faz qualquer demonstração da existência das relações especiais, apenas afirmando que existem uma vez que estamos perante entidades que integram o mesmo grupo económico. Algo que à época era descabido por causa do art. 57º, do CIRC que como afirma o Tribunal não se poderia afirmar a existência de relações com base apenas em presunções; era preciso a Administração fazer prova. A questão que se coloca é mais uma vez se será suficiente constatar que a relação existe no registo comercial ou é igualmente necessário demonstrar que existiu uma influência por parte de uma sobre outra para a operação ser realizada de forma diferente das operações entre entidades independentes.

No acórdão n.º 55/2012-T, do CAAD, temos quatro empresas, a Requerente, no caso, faz parte de um grupo de sociedades em que a empresa dominante é A que é sediada na Alemanha, e fazem parte mais três sociedades, B,C e D. A empresa A detém em 100% a empresa Requerente. E foi realizado um contrato *cash pooling*, em que todas são intervenientes. E pela negativa a AT entende que existem relações especiais porque em situação normal nenhuma empresa tomaria por opção este tipo de operação, tendo por preferência outro tipo de operação que proporcionasse maior controlo e menor risco, como por exemplo um depósito a prazo. Entende que este tipo de contrato realizado com a intervenção da Requerente e de A não tem possibilidade de semelhança com outro, só será possível fora de uma realidade sem vinculações.

Já no acórdão de 18/6/2013, do STA, estava em causa uma venda e imputação de custos da sede à sucursal. No entender da AT, estas operações traduzem-se em custos gerais de administração. O entendimento da Administração, que foi aceite por decisão anterior do TCA, em que o mesmo afirmou que “prevê a exata situação jurídico tributária da sucursal na determinação do lucro tributável, nas suas relações com a casa-mãe, quanto aos custos gerais e a respetiva repartição”, sustenta ainda que no caso “não existem duas entidades independentes diferentes com relações especiais, mas sim uma entidade que quanto aos custos da venda da sucursal resolveu majorar em 9% para compensar os custos da casa mãe”. Por esse factos enunciados pelo TCA e pela AT

qualificaram a operação como “Custos de vendas” e “Gastos Gerais”, previsto no art. 23.º, do CIRC.

A Recorrente vem recorrer afirmando que se exige uma interpretação uniforme sobre as relações tributárias entre as sedes e os seus estabelecimentos estáveis localizados em Portugal. Portanto que no seu entender no caso existe uma relação entre a casa-mãe e a sua sucursal. A recorrente afirmou ainda o seguinte: de que a posição tomada pelo TCA vai contra o princípio do tratamento fiscal independente da sucursal¹⁴⁹, em que é pacífico jurisprudencialmente e doutrinariamente que as relações comerciais entre a sede e sucursal são passíveis de configurar relações especiais, conforme art. 63.º, do CIRC.

O Tribunal concordou com a Recorrente revogando a decisão anterior. Por último convém, retirar a seguinte afirmação do Tribunal *“existindo relações especiais entre duas entidades fiscalmente distintas, a situação cabe no art. 63.º, do CIRC, e caberia tão-só, à AT apurar e fundamentar, (...), se a margem de 9% respeita ou não princípio da plena concorrência.”*

Conclusão: parece que a AT subsiste numa imensa preguiça em “apurar” e “fundamentar”.

O acórdão de 18/6/2013, do TCA, revela que um dos meios usados pela AT para invocar a existência de relações especiais, é o uso do critério quantitativo. Uma vez que, no caso, pelo facto de B ser detida em 100% por A, e B deter 5% da SBI, que é detida diretamente por A em 95%. Essa foi uma das razões valoradas pela AT para entender que A exerceu de forma efetiva influência nas decisões de gestão da B, ao canalizar a dotação de capital para um aludido empréstimo remunerado.

No conflito analisado no acórdão de 18/2/2010, do STA, há uma cedência de exploração gratuita entre a recorrente e C. A AT afirma a existência de relações especiais, pelas seguintes razões invocadas: o administrador e acionista maioritário da

¹⁴⁹ Este princípio consiste em determinar que nas operações entre sede e sucursal, devem-se considerar para efeitos tributários como empresas distintas.

empresa B é igualmente sócio maioritário da C, que por sua vez é participada da recorrente, situação que a Recorrente não nega. Não deixa de ser uma situação caricata daí a referência.

Conclusão urge a necessidade de se balançar esta temática; a concretização do apuramento de relações especiais é normalmente abstrata, com pouco fundamento. Por isso, devem os tribunais exigir maiores esclarecimentos na demonstração da existência de relações especiais, que não se bastem em questões quantitativas, mas sim que apelem à verdadeira essência da influência significativa do sujeito passivo sobre outra entidade.

5.5 COMPARABILIDADE

Relativamente a discricionariedade técnica por parte da AT, esta não se reflete apenas na determinação da existência ou não de relações especiais, atende também à análise da existência de comparabilidade.

Esta discricionariedade não se compreende, visto que, na realidade o art. 5.º, da Portaria 1446/2001, de 21 de Dezembro, discrimina os fatores da comparabilidade.¹⁵⁰

Quando a AT efetua uma correção tem que fundamentar “*através do uso que deu da análise da comparabilidade, como seriam concretizadas as operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias*”¹⁵¹. O que acontece no acórdão de 18/2/2010, do STA, é que, a AT corrige com base numa “*cedência de exploração gratuita*”, entre duas entidades com relações, mas não faz a comparação de como seria concretizado o negócio entre pessoas independentes. É que independentemente de parecer óbvio para a AT, isso não permite que não realize a determinação conforme as

¹⁵⁰Os fatores da comparabilidade são: a) *As características específicas dos bens, direitos ou serviços (...); b) As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações (...); c) Os termos e condições contratuais (...); d) As circunstâncias económicas prevalentes nos mercados em que as respetivas partes operam (...); e) A estratégia das empresas (...); f) Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas.*

¹⁵¹Ac. de 18/2/2010, do STA.

exigências do regime. O Tribunal considera que o critério que a AT usou não preenche as exigências do art. 57.º b) do CIRC, dado que, a AT se contentou com a razoabilidade do critério, o que para o Tribunal não é suficiente.

Ao abrigo do art. 77º nº3, da LGT, que exigia a AT da fundamentação dos atos a liquidar, tinha os seguintes requisitos: a) Descrição das relações especiais; b) Descrição dos termos em que nomeadamente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes em idênticas circunstâncias; c) Descrição e qualificação do montante efetivo que serviu de base à correção. O problema foi que a AT no acórdão de 5/7/2011, do TCA Sul, não realizou a comparação exigida com entidades independentes. O que gerou um insuficiente no cumprimento de um dos requisitos essenciais na análise para a possível correção.

No caso analisado no acórdão de 1/6/2011, do STA, o sujeito passivo da correção defendeu-se invocando que o conceito de preço de mercado é um intervalo de preços com uma comparabilidade razoável¹⁵², uma vez que não houve no caso tal apreciação, visto que, não foi informado pela AT de onde tirou esses valores, e como procedeu apreciação das distorção, por isso para determinar razoabilidade da comparação tem a AT direito de a reportar e consequentemente executar a correção.

Portanto, a lei concede discricionariedade para AT poder apreciar livremente a comparabilidade. Dentro desta margem de discricionariedade a AT contenta-se com a razoabilidade do critério da comparabilidade.¹⁵³

Podemos concluir pela apreciação jurisprudencial que afigura-se tarefa árdua encontrar uma comparação *ipsis verbis*.

No acórdão n.º 55/2012-T, do CAAD, caso explicado anteriormente, a AT apreciando os fatores de comparabilidade entendeu o seguinte: 1) o contrato *cash pooling* realizado pelas empresas, a AT não encontra outro semelhante; 2) um dos intervenientes

¹⁵²Ac. de 1/6/2011, do STA.

¹⁵³Ac. de 18/2/2010, do STA.

paga um juro mais elevado no financiamento, o que não teria cabimento caso não tivesse posição de garante;3) as condições contratuais do caso não tem cabimento porque as empresas teriam uma posição dominante no mercado, ao auferir juros mais baixos;4) considerou o maior prazo de conjunto das observações apreciadas como comparáveis. Da análise realizada resultou como conclusão que a remuneração da Requerente enquanto garante de A é distinta da que foi comparada com a empresa independente.

O problema que deve ser sublinhado é que não há meio de arranjar uma operação comparável que apresente o maior grau de semelhança, o que pode provocar uma distorção nos casos concretos, uma vez que no acórdão n.º 55/2012-T, do CAAD, foi comparado um empréstimo de um Banco F obtido pela Requerente, para o que apresentou uma garantia pelo Banco G, ao contrato de *cash pooling*.

No acórdão n.º 55/2012-T, do CAAD, são comparadas duas situações: um contrato *cash pooling* com contratos de financiamento, no primeiro existe uma agregação virtual de saldos e juros no segundo existe um verdadeiro financiamento.¹⁵⁴ A AT no caso em questão vem a confessar que “existem particularidades que diferenciam as operações em questão.”¹⁵⁵ O art. 63.º, n.º2, do CIRC, exige que seja encontrado o método “mais adequado, mais fiável” o que não constitui tarefa fácil. Estamos perante conceitos indeterminados, mas nem por isso se deve deixar de procurar comparar as operações com o maior número de particularidades que as tornem similares, e não se aceitar que existam um número tão extenso de particularidades que as diferenciem.

A lei exige, mas exige de forma não concreta, o que coloca a seguinte questão: o que significa (e em que medida) o método mais apropriado, o que fornecer melhor e mais fiável estimativa? É que o que para uns se apresenta como o método mais fiável pode não o ser para outros.

¹⁵⁴ Ac. n.º 55/2012-T, do CAAD, p.15.

¹⁵⁵ *Idem, Ibidem*, p.25.

É frequente a AT ir pelo mínimo, e desse modo fundamentar o direito, corrigir e consequentemente liquidar o imposto.

5.6 ÓNUS DA PROVA

Julgou-se que ao enumerar exemplificativamente as alíneas do n.º4 do art. 63.º, do CIRC, a AT no gozo da sua presunção *iuris tantum*, não encarasse problemas de maior. O que acontece é que cabe pela razão enunciada o ónus da prova ao sujeito passivo. Por este facto, o sujeito passivo fica em maior fragilidade, por essa razão a balança fica desequilibrada.

No acórdão de 18/6/2013, do STA de a AT afirma se estar perante o regime dos “Gastos” plasmado no art. 23º, do CIRC. No entanto como determinou o Tribunal considerou que o direito aplicado não foi o adequado, uma vez que a existência de relações especiais determina a aplicação do art. 63.º, do CIRC. O contribuinte demonstrou a existência efetiva de relações especiais, afirmando que “sempre que a relação é entre a casa-mãe e uma sucursal estamos perante relações especiais”. Para terminar é conveniente referir que o Tribunal afirmou que “*era suficiente a AT apurar e fundamentar esse fator*”, parece que isso algo que pesa para a balança da AT, fazer prova, e por esse facto é muito mais fácil caracterizar a operação com um regime diferente.¹⁵⁶

Mais uma vez existe uma confusão por parte da AT e prova disso é o acórdão 18/12/2008, em que a AT invoca a não aceitação do custo fiscal com base no art. 23º, do CIRC, e para tal questão diz que o faz por uma questão de entre as empresas envolvidas existir relações especiais. E como afirma a recorrente “*a AT veio proceder à correção com base no art. 23.º, do CIRC e não ao abrigo do art. 57.º, do CIRC, como forma de afastar o ónus probatório que impedia por força do art. 77º, da LGT*”. O tribunal veio concordar com a posição da recorrente afirmando que existiu erro na qualificação do direito.

¹⁵⁶Ac. de 18/6/2013, do STA.

A AT tem o “*poder*” de exercer sobre o sujeito passivo influência demasiadamente significativa por força da presunção de que goza, para determinar se existe ou não relações especiais. Consequentemente recai sobre o sujeito passivo a dificuldade de fazer prova de que na verdade a *influência não é assim tão significativa e o poder não é assim tão grande*. Este é um exemplo do “escudo”¹⁵⁷ utilizado pela AT. Parece ser um ato pouco proporcional, uma vez que esta goza de uma definição e de uma enumeração exemplificativa, e quando esta não pode ser usada é necessário fazer prova, mas a AT evita fazê-la e recorre a outro regime para “corrigir” a operação.

Para podermos falar de ónus da prova temos antes de mais que atender a regra geral do art. 74.º, da LGT. O acórdão de 1/6/2011, do STA, refere que o ónus da prova da verificação dos pressupostos, em matéria de métodos indiretos¹⁵⁸ compete à AT, enquanto ao sujeito passivo cabe o ónus da prova do excesso na quantificação. A Fazenda entende que em caso de dúvida se deve decidir a favor da AT. No acórdão 1/6/2011, do STA, o Tribunal entendeu que o ato deveria ser anulado, uma vez que resulta fundada dúvida do facto tributário.¹⁵⁹

No âmbito da matéria em apreço o artigo que se aplica especificamente é o art. 63.º n.º 4, do CIRC, que determina que cabe ao sujeito passivo provar que os “*termos e condições*” utilizados respeitam o princípio da plena concorrência e que não são dominados pelos critérios de vantagem derivados da existência de possíveis relações especiais.

Portanto, por meio de presunção através do art. 63.º n.º 4, do CIRC, a AT goza da possibilidade de dar como assente a existência de relações especiais quando o caso em apreço esteja abarcado na definição aí contemplada, assim como numa das alíneas; nesses casos então poderá ajustar e consequentemente corrigir. Por este motivo, quando

¹⁵⁷Ac. de 18/6/ 2013, do STA.

¹⁵⁸O Tribunal não entra na problemática de saber se a correção feita ao abrigo do regime dos preços de transferência constitui um método direto ou indireto da determinação da matéria coletável.

¹⁵⁹ Ac. de 1/6/2011, do STA.

um caso esteja contemplado num dos exemplos enunciados nesse número tal significa que existem relações especiais entre as empresas associadas.

A AT goza por isso do presunção, ficando o sujeito passivo com a obrigação de fazer prova, o que permite entender que há uma balança de obrigações que pesa mais para um lado que para o outro. Devido a essa desproporcionalidade tem a AT a obrigação de fundamentar de forma criteriosa quando identifica a existência de relações especiais, explicando o que a levou a esse entendimento, conforme dispõe o art. 77º nº3, da LGT.

O acórdão de 5/7/2011, do TCA Sul, fala da redação do art. 77º, nº3, da LGT que tinha uma interpretação diferente quanto aos requisitos que eram impostos para a fundamentação. Mas para além do mais quem gozava de uma presunção de boa-fé era o sujeito passivo, uma vez que desde que o contribuinte cumprisse o que constava do art. 58.º, do CIRC (antiga redação do art.63º, do CIRC). Cabia por isso à Administração Tributária pelo art74.º da LGT vir invocar e provar o que fazia com que desconsiderassem o declarado pelo sujeito passivo. Esta exigência de fundamentação era muito rigorosa. Refere ainda o acórdão: “*cabe à Administração Tributária o ónus da prova dessas relações especiais*”: esta solução é diferente do que se verifica atualmente.

O que acontece frequentemente é a AT assumir uma postura que demonstra falta de rigor na determinação, nos casos concretos, da existência de relações especiais entre as empresas.

No acórdão de 20/12/2007, do TCA Norte, surge uma confusão propositada ou não pela AT, uma vez que esta corrigiu e consequentemente liquidou com base na existência de relações especiais, ao abrigo do procedimento dos métodos indiciários. A recorrente veio por isso impugnar a decisão por este facto. O Tribunal veio dizer que dada a fundamentação da decisão por parte da AT se poderia concluir que houve um lapso e que o que este pretendia era referir-se ao regime dos preços de transferência (antigo art. 57.º, do CIRC), uma vez que a fundamentação obedecia ao exigido no art. 80º CPT, que corresponde hoje ao art. 77.º, nº3 da LGT. Veio por isso o Tribunal demonstrar

que a discricionarieidade da AT tem que ser fundamentada, cabendo o ónus da prova a própria AT.

No acórdão de 18/3/ 2013, do TCA, no problema analisado, a AT caracteriza a operação financeira, dotação de capital de A a B, em que B renuncia ao capital através de operação de mútuo, e afirma a existência de relações especiais e que consequentemente deve ser aplicada o regime dos preços de transferência. Pelo contrário, o Tribunal considerou não existir fundamento para a aplicação do regime dos preços de transferência, uma vez que não existiu uma operação vinculada, sujeita ao princípio da plena concorrência, e condenou a AT a indemnizar por garantia indevida.¹⁶⁰

No acórdão n.º 55/2012-T, do CAAD, o Tribunal considerou que a AT mais uma vez não “demonstrou de forma inequívoca de que os elementos de comparabilidade foram todos tidos em conta...” tendo ficado dúvidas sobre se tinham sido cumpridos os preceitos do art. 63.º, do CIRC, e em consonância a Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.¹⁶¹

Esta questão acontece porque concorre com a matéria que abordamos dos conceitos indeterminados, assim como da insuficiência probatória que tem vindo a ser demonstrada.

Voltamos a andar na mesma rotunda em círculos sem conhecer a saída. Fazendo uma retrospectiva sobre a sociedade em geral, fazer prova de algo é difícil, é se sujeito a isso todos os dias, quando os critérios pelos quais se vai ser avaliado não estão definidos faz-se a prova perante incertezas do que se deve ter em consideração para se poder demonstrar, e essa questão por analogia vê-se na prática aqui estudada. A matéria é pouco determinada, e ainda coloca os sujeitos a ela em situação de desigualdade, uma vez que se aplica de forma diferente aos diferentes intervenientes.

¹⁶⁰Ac. de 18/6/2013 do TCA.

¹⁶¹Ac. n.º 55/2012-T, do CAAD.

VI. CONCLUSÃO

Do estudo realizado, a impressão mais forte que ficou diz respeito à aplicação do regime levada a cabo pela AT. A atuação da AT é, na maioria das situações, pouco cuidadosa e até por vezes leviana.

Da análise jurisprudencial resulta que a AT se aproveita da redação dada pelo art. 63.ºnº4, do CIRC, e, por esse facto, contenta-se em invocar a existência de relações não as concretizando. Por exemplo apenas refere que a empresa X e Y têm o mesmo sócio comum, não procedendo a mais do que isso, bastando-se com esta constatação para a determinação das relações especiais. Tal deve-se ao facto de a prova do contrário estar atribuída ao sujeito passivo.

A AT acaba assim por se inibir de demonstrar as evidências diversas, contentando-se com a qualificação da relação dos sujeitos como consta dos “registos da conservatória”.

Por outro lado, nota-se que quando a AT tem que proceder à comparabilidade de operações nunca as efetua com o grau máximo de semelhança entre as mesmas. É demonstrado perante a jurisprudência o desconhecimento por parte da AT aos Tribunais das operações em causa, comparando por vezes situações que são distintas.

Por último, os problemas normalmente são sempre os mesmos, nomeadamente a falta comparabilidade ou de uma demonstração da influência significativa de uma empresa sobre a outra. As questões também se mantêm: a existência ou não de uma disparidade com o preço de mercado. Sucede, porém, que não é possível alcançar o preço por meio de comparação, dado que, não há com que comparar. Acaba por isso o sujeito passivo por ser penalizado por todas as incertezas deste regime, que geram situações de injustiça.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

“Acordos Prévios de Preços de Transferência”, PricewaterhouseCoopers, 2012, (slides);

ADAM, CHRIS, “Transfer Pricing – The international context”, *FISCO Nº 101/102*, Ano XIII, Lex, 2002.

ARNOLD, Brian J., /MCINTYRE, Michael J., *International Tax Primer*, Second Edition, Haia, Wolters Kluwer Law International, 2002, pp. 1 a 157;

BLASCO, Pedro Lomba/ ANTONI, Francisco Pozuelo, *Prática Fiscal Internacional um Modelo de Trabajo*, Asesoria Ruiseñores, 1996, pp. 166 a 193.

CALLAHAN, Stephen, “As novas regras de preços de transferência em Portugal”, *FISCO Nº 97/98*, Ano XII, 2001, pp.39 a 46.

CÂMARA, Francisco de Sousa da, “A Avaliação Indireta da Matéria Coletável e os Preços de Transferência na LGT”, Lisboa, 1999.

CÂMARA, Francisco de Sousa da/SANTIAGO, Bruno, “Análise de alguns aspetos do Regime Doméstico dos Preços de Transferência e a sua relação com o Direito Fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Volume II- Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, 2010, pp. 165 a 187.

CAMPOS, Diogo Leite de, “Preços de Transferência e Arbitragem”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 2007, Ano 67, Volume III, 2007, pp. 1 a 6.

CANOTILHO, J.J Gomes e MOREIRA, Vital, *CRP- Constituição da República Portuguesa, Anotada*, artigo 108.º a 296.º, Volume II, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p.895.

CANOTILHO, J.J Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, pp. 764 e 765.

“Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico Social Europeu- Relativa às Atividades do Fórum Conjunto da UE sobre preços de transferência no domínio da prevenção e resolução de litígios e às diretrizes para os acordos prévios em matéria de preços de transferência na UE, 26/2/2007”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº419, 2007, pp. 243 a 281.

“Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu- Sobre os trabalhos efetuados pelo fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência entre Abril de 2009 e Junho de 2010 e propostas conexas. Diretrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado. Abordagens possíveis dos casos triangulares não- UE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros- Autoridade Tributária e Aduaneira, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº425, 2010, pp. 289 a 297

COTTANI, Giammarco, *Summer Course International Tax Law*, “Transfer Pricing Issues”, Summer Course 2012 week 2, 2012.

COURINHA, Gustavo Lopes, “O artigo 23º nº7 do CIRC, a Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre Dupla Tributação”, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Lisboa, 2008, pp. 137 a 177.

COURINHA, Gustavo Lopes, “O verdadeiro sentido da Simulação fiscal: em especial das doações de imóveis a favor de sociedades com reporte de prejuízos / regime simplificado de IRC”, *Estudos em Memória do Professor Doutor J.L*

Saldanha Sanches, III Volume de Direito Fiscal: parte geral, 1ªEdição, Wolters Kluwer, Coimbra, 2011, pp. 137 a 156.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário-contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2009.

GAMA, João Taborda, “Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles*, V Volume, Almedina, Coimbra, 2003.

HAMAEKERS, Hubert, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, “Comparable Profits Method, an Arm’s Length Transfer Pricing Method?” Professor, Fisco, Lisboa, 2003, pp. 285 a 293.

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2007.

MARTINS, Alexandra Coelho, *O regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 15 a 98.

MEDEIROS, Rui (1989), “Relações entre Normas Constantes de Convenções Internacionais e Normas Legislativas na Constituição de 1976”, *O Direito*, Anos 106.º-119.º. 1974/1987 Almedina, p.374 e MIRANDA, Jorge, *Curso de Direito Internacional Público*, 5ªEdição Principia, Cascais, 2012, pp.170 e ss.

MORAIS, Rui Duarte, “Sobre a Noção de “Cláusulas Anti-Abuso “em Direito Fiscal”, *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Volume III, Coimbra Editora, Lisboa, 2006.

MORAIS, Rui, “Preços de Transferência- “O sistema fiscal no fio da navalha”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, Número 1- Primavera, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 135 a 160.

MOREIRA, Tiago Marreiros / GAMITO, Conceição, “Os Preços de Transferência na declaração anual- questões práticas”, *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, 13/14 Edição do Instituto Superior de Gestão, Janeiro/Abril 2003.

NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais -reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

“OCDE- Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais”, *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º189*, Ministério das Finanças, Parágrafo 11 do Prefácio do Relatório da OCDE sobre preços de transferência, Lisboa, 2002.

PALMA, Clotilde Celorico / MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, “A introdução dos acordos prévios sobre preços de transferência na legislação fiscal portuguesa: nota preliminar”, *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 36, Edição do Instituto Superior de Gestão, Outubro- Dezembro 2008, pp. 19 a 28.

PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos Prévios sobre Preços de Transferência- alguns comentários ao projeto de portaria”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano1, Número 1- Primavera, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 321 a 325.

PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos prévios sobre preços de transferência”, *Direito Fiscal*, Prof. Doutor Saldanha Sanches, Lisboa, 2000.

PEREIRA, Paula Rosado, “O novo regime dos preços de transferência”, *Fiscalidade- Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 5ª Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, 2001.

RAAD, Kees Van, “Five fundamental rule in applying tax treatys”, *Libre Amicorum Luc Hinnekens*, Bruyant, Bruxelas, 2002, pp. 587 a 597.

“Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, de 27 de Junho de 2006- Relativa a um Código de conduta relativo à documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na União Europeia”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2007, pp. 361 a 373.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ªEdição, Coimbra Editora, Lisboa, 2007.

SILVA, Rosa Maria Ferreira da Fiscalidade, “O papel da comparabilidade na determinação dos preços de transferência”, *Revisores & Auditores*, Out/Dez 2006-36, 2006, pp. 36 a 49.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011.

WEHMEIER, Sally, Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English, Sixth Edition, Oxford University Press, Oxford New York, 2004,

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição atualizada, Almedina, Lisboa, 2011, pp. 434 a 475.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão n.º 00936/04 do Tribunal Central Administrativo Norte, 2ª Secção, de 20 de Dezembro de 2007, Relator Francisco Rothes, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 252/2005, do Tribunal Constitucional, 2ª Secção, de 12 de Agosto de 1997, Relator Conselheiro Benjamim Rodrigues, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 0573/07 do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de Fevereiro de 2010, 2ª Secção, Relator Brandão de Pinho, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 02515/08 do Tribunal Central Administrativo Sul, CT 2º Juízo, de 18 de Dezembro de 2008, Relator José Correia, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 04384/10, do Tribunal Central Administrativo Sul, de 5 de Julho de 2011, CT-2ª Juízo, Relator Eugénio Sequeira, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 0212/11 do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Junho de 2011, 2ª Secção, Relator Valente Torráo, publicado no <http://www.dgsi.pt>;

Acórdão n.º 05449/12, do Tribunal Central Administrativo Sul, CT- 2º Juízo, de 27 de Novembro de 2013, Relator Eugénio Sequeira, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 06121/2012 do Tribunal Central Administrativo Sul, de 18 de Junho de 2013, Relator Joaquim Condesso, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 55/2012-T, Tribunal Arbitral, de 15 de Dezembro de 2012, Árbitros Jorge Lopes Sousa, Paula Rosado Pereira, António Martins, publicado no <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão n.º 0571/13 do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de Junho 2013, 2ª Secção, Relatora Dulce Neto, publicado no <http://www.dgsi.pt>.